

DE L'APPLICATION
DES
DROITS D'ENREGISTREMENT

Aux divers cas de démembrement de la propriété
et de réunion de la nue propriété et de l'usufruit

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE PUBLIQUEMENT

DANS LA GRANDE SALLE DE LA FACULTÉ DE DROIT

Le lundi 13 mai 1901, à 4 heures de l'après-midi

PAR

Gaston BOUVET

Surnuméraire de l'Enregistrement

CAEN

Imprimerie Charles VALIN

7 et 9, rue au Canu, 7 et 9

—
1901



UNIVERSITÉ DE CAEN. — FACULTÉ DE DROIT

DE L'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT

Aux divers cas de démembrement de la propriété
et de réunion de la nue propriété et de l'usufruit

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE PUBLIQUEMENT

DANS LA GRANDE SALLE DE LA FACULTÉ DE DROIT

Le lundi 13 mai 1901, à 4 heures de l'après-midi

PAR

Gaston BOUVET

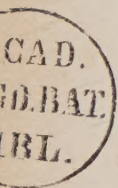
Supplémentaire de l'Enregistrement

CAEN

Imprimerie Charles VALIN

7 et 9, rue au Canu, 7 et 9

1901



UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

Année scolaire 1900-1901

DOYEN :

M. Edmond VILLEY (✱, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEUR HONORAIRE :

M. TOUTAIN (✱ I. ☉), ancien professeur de *Droit administratif*.

PROFESSEURS :

MM. DANJON (I. ☉), assesseur du Doyen, professeur de *Droit commercial*, chargé des cours de *Droit maritime* et de *Droit civil approfondi et comparé*.

Edmond VILLEY (✱, I. ☉), professeur d'*Économie politique*, chargé des cours de *Droit constitutionnel comparé* et de *Législation financière*.

LAISNÉ DES HAYES (☿, A. ☉), professeur de *Droit romain*, chargé d'un cours de *Droit civil*.

GUILLOUARD (✱, I. ☉, C. ✱, G. O. ✱, C. I. C. ✱, O. ✱, L. ✱), professeur de *Droit civil*.

— IV —

MM. LEBRET (I. ☉), professeur de *Droit civil* (député du Calvados), ancien Ministre de la Justice.

CABOUAT (I. ☉), professeur de *Droit international public et privé*, et de *Législation industrielle*.

Ambroise COLIN (I. ☉), professeur de *Droit civil*, agrégé à la Faculté de Droit de Paris.

BIVILLE (A. ☉), professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit administratif*.

DEBRAY, professeur de *Droit romain* et chargé du cours d'*Histoire du Droit français*.

AGRÉGÉS :

MM. René WORMS (I. ☉, ☿, C. ✚), chargé des cours d'*Economie politique* et d'*Histoire des doctrines économiques*.

LE FUR, chargé des cours de *Droit administratif* et d'*Éléments du Droit constitutionnel*.

ASTOUL, chargé d'un cours de *Droit Romain*, du cours de *Pandectes* et du cours sur la *Coutume de Normandie*.

DEGOIS, chargé du cours de *Droit criminel*.

CHARGÉS DE COURS :

MM. ARON, chargé des cours d'*Histoire générale du Droit français* et d'*Histoire du Droit public français*.

PILON, chargé d'un cours de *Droit civil*.

SECRÉTAIRE

M. GILLET (I. ☉), secrétaire de l'Université de Caen.

JURY D'EXAMEN

MM. GUILLOUARD, *professeur*, PRÉSIDENT DE LA THÈSE.

LE FUR, *agrégé*.

ASTOUL, *id.*



Digitized by the Internet Archive
in 2026

BIBLIOGRAPHIE

- BORDAIS. — *De la réforme de l'impôt sur les successions*.
Thèse, Paris, 1900.
- BOSQUET. — *Dictionnaire des Domaines et Droits domaniaux*. Édition 1782.
- CAGNAT. — *Étude historique sur les impôts indirects chez les Romains jusqu'aux invasions des Barbares*.
Paris, 1882, in-4°.
- DEMOLOMBE. — *Code Napoléon*, tome x, 3^e édition. Paris, 1866.
- DURANTON. — *Droit français selon le Code civil*, tome IV, 4^e édition, revue et corrigée, 1844.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des droits d'enregistrement*, tomes I, II, III, 2^e édition, 1851.
- GARNIER. — *Répertoire général de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, v^o Usufruit*, 1890-1892.
- GLASSON. — *Histoire des Droits et des Institutions de la France*, tome IV, 4^e édition. Paris, 1891.
- Instructions générales de l'Enregistrement.*
- Journal de l'Enregistrement.*
- Journal officiel.* — Recueil des débats parlementaires de la Chambre, novembre 1900, et du Sénat, janvier 1901.
- MERLIN. — *Répertoire universel et raisonné de jurisprudence*, 4^e édition, 1815.

NAQUET. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement de timbre et d'hypothèque*, tomes I, II.

PROUDHON. — *Traité des droits d'usufruit, d'usage, d'habitation et de superficie*, 5 volumes in-8, tomes I, II, 2^e édition, 1836.

WAHL — *De l'impôt sur les mutations en droit romain*.
Thèse, Paris, 1886.

VIGIÉ. — *Étude sur les impôts indirects romains*. *Revue générale du Droit*, 1881, pp. 101 sq.

VIOLLET — *Histoire des institutions politiques de la France*, tome 1^{er}. Paris, 1890



INTRODUCTION

La propriété est le plus étendu et le plus complet des droits réels : il donne à la personne qui l'exerce la domination exclusive des objets sur lesquels il porte. Mais ce droit n'est pas indivisible ; il peut se démembrer, et ses démembrements constituent des droits réels distincts, ayant leurs conditions propres d'existence et d'exercice.

Ces droits divers, que l'on peut ainsi détacher du droit de propriété, sont fort nombreux ; mais on peut les ranger dans deux catégories distinctes. Les uns, en effet, ont été établis au profit d'une personne et les autres au profit d'un fonds, mais tous ont ce caractère commun de porter sur la chose d'autrui ; de là le nom de servitudes, que les jurisconsultes emploient pour désigner les restrictions diverses dont le droit de propriété est susceptible, et qui tout d'abord avait désigné les restrictions apportées à la liberté des personnes.

En droit romain, on appelait servitudes personnelles celles qui étaient constituées au

profit d'une personne sur le fonds d'autrui, et servitudes réelles celles qui étaient établies au profit d'un fonds sur un autre fonds. Le Code civil n'a pas reproduit l'expression de servitudes personnelles, « qui, dit M. Baudry, sonnait mal « à cette époque, parce qu'elle rappelait, de bien « loin cependant, le souvenir des services per- « sonnels et des corvées du régime féodal. » (Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens*, n° 430.)

Les servitudes, tant réelles que personnelles, constituent des atteintes au droit de propriété; mais le législateur a dû permettre la création de ces droits à cause des avantages qu'ils procurent. Mais, précisément parce qu'ils représentent pour le titulaire une utilité économique, une valeur, ces droits constituent des biens, c'est-à-dire une partie des richesses dont l'ensemble forme le patrimoine de l'individu.

Or, dans toutes les législations, car cela était une conséquence de l'organisation des sociétés, il a fallu créer des impôts pour subvenir aux besoins de l'État, et ces impôts ont dû nécessairement porter sur les biens des citoyens. Dans notre législation, ces impôts sont de nature diverse; mais, parmi ceux que nous appelons aujourd'hui impôts indirects, il en existe toute une catégorie résultant des lois d'enregistrement, qui ont des rapports étroits avec le droit civil.

« Les lois d'enregistrement n'atteignent que
« les transmissions, c'est-à-dire le passage
« d'une main dans une autre des objets aux-
« quels la propriété s'applique. La loi du 22 fri-
« maire an VII établit, dans les articles 2 et 4,
« le principe d'une perception proportionnelle
« sur toute transmission de propriété, d'usufruit
« ou de jouissance des biens meubles et immeu-
« bles, soit entre vifs, soit par décès. » (Cham-
pionnière et Rigaud, t. iv.)

Lorsque la mutation a lieu entre vifs, et qu'elle porte sur des immeubles, elle est assujétie à un deuxième droit proportionnel qui ne se confond pas avec le premier, mais se cumule avec lui, et qui correspond à une autre formalité. La loi du 28 avril 1816 (art. 52-54) a réuni la perception des droits de mutation et de transcription aux mains du receveur : il n'y a plus deux droits différents atteignant la même convention; il n'y a qu'un droit unique, qui a tous les caractères du droit d'enregistrement.

Nous nous proposons, dans l'étude que nous allons faire, d'étudier l'application des droits d'enregistrement aux divers cas de démembrement et de consolidation de la propriété, quand ces démembrements résultent de la constitution de la plus importante des servitudes personnelles.

Mais, avant d'aborder cette étude, nous

croyons utile de donner un aperçu historique de l'origine des droits de mutation, et d'indiquer la nature et les caractères de l'usufruit et les règles de la détermination de sa valeur en droit romain et en droit civil.

I

ORIGINE DES DROITS DE MUTATION

§ 1^{er}

C'est dans les déclarations royales du commencement du XVII^e siècle, établissant et réglant le droit du centième denier, que nous trouvons l'origine immédiate des droits de mutation actuels ; mais ces déclarations ne s'expliquent que par un passé lointain ; elles nous ramènent, si nous voulons en percevoir la véritable portée, aux principes mêmes du régime féodal.

§ 2

Sans doute, en remontant plus loin encore, on pourrait trouver, dans la Gaule romaine elle-même, des précédents : nous ne voulons pas parler de toutes les voies ouvertes à l'entrée dans le fisc impérial d'une partie des « *heredi-*

tates », depuis le simple usage, consacré par les mœurs, de laisser une quote-part de sa succession à l'empereur ou même aux autres membres de la famille impériale sous forme de legs ou d'institution d'héritier¹, jusqu'au droit reconnu par les lois Julia et Papia Poppæa au chef de l'État de recueillir la part caduque des successions échues aux célibataires ou aux *orbi*, sous certaines conditions dans le détail desquelles nous ne voulons pas entrer².

En dehors même de ces moyens secondaires, la *lex Julia vicesima hereditatum* frappait d'un impôt du vingtième (5 %) les hérédités testamentaires ou ab intestat, bientôt aussi les donations à cause de mort, peut-être aussi, plus tard, les donations entre vifs elles-mêmes³.

L'assiette et la quotité même de cet impôt ont varié : nous ne nous arrêterons pas à ces mouvements de législation, ni aux tendances dont ils sont l'expression⁴. Le fructueux impôt de la

1. CAGNAT, *Étude historique sur les impôts indirects chez les Romains*, p. 224-225.

2. Fragments d'Ulpien, xvi, 1, xxii, 3.

Gaius, II, 236.

Fragments du Vatican, 214 et suiv.

ACCARIAS, *Précis*, 4^e édition, t. I, 373, 374, 375, 376, p. 1005 et s.

3. VIGIÉ, *Étude sur les impôts indirects romains*, p. 15 à 44.

CAGNAT, *op. cit.*, p. 179 et suiv.

4. VIOLLET, *Histoire des institutions politiques de la France*, t. I, p. 4 et s.

VICESIMA HEREDITATUM fut abolie sous Constantin, vraisemblablement vers 320¹.

Un autre impôt sur les mutations, se rapprochant davantage par sa quotité du centième denier, mais s'en éloignant par son assiette, puisqu'il frappe exclusivement les transmissions à titre onéreux, la *centesima rerum venalium* (ou *auCTIONUM*), à laquelle il faut ajouter la *quinta* et la *VICESIMA VENALIAM MANCIPIORUM*, eut une destinée plus longue : on le rencontre encore à la fin de l'empire, modifié dans son taux, il est vrai². Mais, à l'époque franque, ces deux impôts sur les mutations ont disparu ; du système romain des impôts indirects, seul le *PORTORIUM*, la douane, a subsisté en devenant le *TENOLEUM* : l'impôt d'État, perçu à son profit par la royauté, atteint exclusivement la vente et la circulation des marchandises.

Pourquoi, dans leur essai de maintenir et même d'étendre la fiscalité impériale, les monarques mérovingiens ont-ils renoncé à ces impôts sur les mutations ? Il est difficile de le dire : peut-être se sont-ils heurtés à des résistances très vives ; peut-être, et c'est là, ce nous semble, le véritable motif, l'organisation des impôts romains était-elle un instrument trop

1. POISNEL, *Mélange d'archéologie et d'histoire*, 1883, p. 314.

Code Justinien, VI, XXXIII, 3.

2. VIOLETT, *op. et loc. cit.*, p. 97 et 981 note.

délicat et trop savant pour être manié par des mains grossières ¹.

§ 3

N'étant jamais entré dans la notion mérovingienne ou carlovingienne de la souveraineté, l'impôt public sur les mutations ne s'est donc jamais démembré avec elle au profit de la propriété ; et si, à l'époque féodale, nous constatons la perception par les seigneurs de droits sur les mutations, nous ne pouvons pas dire qu'ils sont tombés entre leurs mains par suite de l'émiettement et du fractionnement des droits du roi. Ces profits s'expliquent, c'est une vérité devenue banale, par une tout autre idée que celle de la souveraineté publique ; ils sont la conséquence nécessaire du régime féodal : le droit de mutation est le prix d'acquisition du consentement du seigneur à la transmission de la tenure.

§ 4

On sait quelles ont été les différentes phases de la patrimonialité des fiefs : considéré à l'origine comme un simple avantage précaire et

1. ESMEIN, *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, 4^e édition, p. 82.

révocable, le bénéfice apparaît très tôt comme engendrant un droit viager d'usufruit. Très tôt aussi, car elle a ses premières racines dans la nature humaine elle-même, apparaît une tendance générale de la part des bénéficiers à transmettre leurs bénéfices à leurs enfants. Cependant, cette idée de l'hérédité n'a triomphé qu'après cinq ou six siècles. En fait, à la fin de l'époque carlovingienne, au X^e siècle, toute fonction publique, toute délégation de pouvoir, confère au fils la prétention de conserver le bénéfice obtenu par son père, engendre à la charge du sénior l'obligation d'admettre ce fils au serment de vassalité. Mais il n'y a là qu'une prétention équitable, qu'une obligation morale ; le bénéfice n'est pas héréditaire en droit. Le capitulaire de Kiersy ne signifie pas autre chose ; il ne suppose pas et il ne crée pas davantage l'hérédité des bénéfices.

Poursuivons. Le bénéfice est devenu le fief, simple changement de nom ; le caractère viager de la tenure a persisté ; bien plus, il semble, et cela s'explique fort bien par la gravité plus grande des obligations militaires du vassal, que, dans la pureté des principes, ce caractère se soit encore accentué ; qu'à la mort du vassal, le seigneur ait le droit d'intervenir et de choisir lui-même, parmi les enfants, le plus capable physiquement, militairement, de représenter le fief.

Mais, en fait, le seigneur désignait toujours le fils aîné; en fait, la terre restée longtemps dans une famille n'en sortait plus. Par cela même, la famille s'était attachée à la terre, l'avait considérée comme sienne; ainsi, selon la formule de M. Esmein, chaque fief acquit individuellement, par une possession prolongée, par une sorte de prescription, le caractère héréditaire ¹. Si le seigneur, invoquant la rigueur du droit féodal, songeait à interrompre cette présomption extinctive de son droit, l'héritier du vassal offrait de racheter le fief, qui en théorie lui avait fait retour, moyennant une somme fixée par un accord entre eux; le seigneur, pour lequel cette perspective avait plus de séduction que la stricte observance des principes, consentait facilement à une telle transaction.

Peu à peu, cet état de fait résultant de la libre volonté des parties fit place à un état de droit nettement défini, caractérisé, d'un côté, par le caractère juridiquement héréditaire de la tenure féodale, de l'autre par l'obligation légale imposée à l'héritier de payer au seigneur un profit de mutation, appelé relief ou rachat, dont

1. ESMEIN, *op. cit.*, p. 138, 194 et sq. — GLASSON, *Histoire du Droit et des institutions de la France*, t. IV, p. 276 et suivantes. — LUCHAIRE, *Manuel des institutions françaises*, p. 152 et sq. — VIOLLET, *Histoire du Droit civil français*, p. 637 et sq.; *Histoire des Institutions politiques de la France*, t. 1^{er}, p. 448 et sq.

le montant était fixé par la coutume. (Il représentait en général le revenu du fief pendant une année ¹.)

§ 5

Jusqu'ici, nous ne nous sommes occupé que de la transmission héréditaire du fief. Intransmissible à l'origine par succession, le fief était à plus forte raison inaliénable ; bien plus, ce caractère ne disparut pas avec le premier. C'est que, si l'on peut dire que le seigneur a, à l'avance, par une sorte de substitution, agréé une famille entière, on ne peut lui prêter l'intention d'avoir autorisé son vassal à se substituer un tiers quelconque dans ses relations personnelles avec le seigneur. Il fallait donc, pour la validité de l'aliénation, que le seigneur y consentît préalablement, sinon celui-ci avait le droit de commise ². Ce consentement naturellement se payait. Plus tard, la coutume permit au vassal de vendre le fief sans le consentement du seigneur, mais accorda à ce dernier le droit à une portion notable du prix, généralement le cinquième ; ce fut le droit de quint, appelé parfois le droit de lods et ventes ³.

1. ESMEIN, *op. cit.*, p. 196. — GLASSON, *op. cit.*, t. IV, p. 369 et sq. — LUCHAIRE, *op. cit.*, p. 204, 205. VIOLLET, *Histoire du droit civil*, p. 647.

2. ESMEIN, *op. cit.*, p. 207 et sq. — GLASSON, *op. cit.*, t. IV, p. 326 et sq. — LUCHAIRE, *op. cit.*, p. 171 et sq. — VIOLLET, *op. cit.*, p. 652.

3. ESMEIN, *op. cit.*, p. 203. — GLASSON, *op. cit.*, p. 375 et sq.

§ 6

Cette évolution, dont nous venons de tracer les grandes lignes, en ce qui concerne les fiefs, s'est également produite à l'égard des censives; comme pour le fief, l'aliénabilité a suivi l'hérédité, et l'une et l'autre ne se sont introduites que moyennant le paiement de droits de mutation aux seigneurs.

Ces profits, droits de relief ou de lods et ventes, semblent même avoir été plus lourds et plus nombreux que pour le fief¹.

Telle a été l'origine féodale des profits de mutation.

§ 7

Nous n'avons nullement l'intention d'entrer dans le détail des diverses coutumes, en ce qui concerne les cas où ils sont dus, leur taux et leur mode de perception²; nous voudrions simplement préciser, en quelques mots, en quoi ils se distinguent de nos droits actuels.

Tout d'abord, et c'est là le point capital, la théorie moderne et le système féodal ont deux

1. ESMEIN, *op. cit.*, p. 213 et 214. — GLASSON, *op. cit.*, p. 400 et sq.

2. POTHIER, Ed. Bugnet, 3^{me} édition, t. IX, p. 602 et sq., 862 et sq. — *Traité des fiefs*, des droits utiles ou profits de fiefs; *Traité des cens*, section II, art. 1^{er}, des profits censuels.

bases nettement opposées. La fiscalité actuelle n'a d'autre justification que le principe de la souveraineté d'État; la perception des droits féodaux repose sur l'idée de la nécessité d'une nouvelle investiture; ils constituent le prix, fixé par abonnement, du consentement que primitivement le vassal devait obtenir du suzerain pour toute aliénation.

De là, il résulte qu'aujourd'hui, c'est la « mutation de propriété » elle-même, c'est la circulation de toute valeur foncière sous une forme quelconque, constitution de droit réel, de servitude, qui est frappée par l'impôt. Dans le système féodal, c'est la « mutation de la personne qui est visée.

Sans doute, il peut y avoir, il y a même le plus souvent corrélation entre les deux idées; mais ce n'est pas une corrélation nécessaire. Il peut y avoir mutation dans la propriété sans qu'il y ait changement dans la personne du vassal : par exemple, au cas de constitution d'usufruit ou de servitude, d'acensement ou de sous-inféodation d'une partie du fief par le vassal, les profits seigneuriaux ne sont pas dus. En sens inverse, il peut y avoir mutation de vassal sans mutation de propriété : si la femme, en se mariant, apporte au mari un fief, elle en conserve la propriété; cependant, le mari acquiert la qualité du vassal et doit les profits.

§ 8

Comment cette notion moderne s'est-elle fait jour? C'est ce qui nous reste à examiner pour compléter ce rapide exposé de l'histoire des droits de mutation. Ce fut, nous l'avons dit, au début du XVIII^e siècle, sous le prétexte d'empêcher les nouveaux acquéreurs de priver de leurs profits de mutation le roi et les seigneurs en tenant leurs acquisitions cachées. Un édit du mois de décembre 1703 ordonnait l'insinuation et l'enregistrement au greffe des bailliages de tous les contrats de vente, d'échange, de tous les décrets et autres « titres translatifs de propriété de biens immeubles, tenus en fief ou en censive du roi ou des particuliers ». En même temps, la déclaration portait que, pour cet enregistrement, il serait payé au greffier le centième denier du prix de ces biens, ou de leur estimation si le prix n'était pas indiqué dans le titre. Il y a bien là un impôt de mutation royal, se greffant sur les profits casuels des seigneurs, et se rapprochant de la conception de notre fiscalité moderne.

Le 19 juillet 1704, une nouvelle déclaration généralisa l'impôt en l'étendant aux biens et héritages prétendus en « franc-allevé, franc-bour-

gage, franc-bourgeoise », c'est-à-dire à tous les biens, le texte lui-même le dit, « qui, d'après les coutumes et usages des pays, n'étaient sujets à aucuns droits aux mutations » ¹. Ajoutons la déclaration du 20 mars 1708, article 6, et un édit du mois d'août 1706 ², et nous arriverons à la formule suivante : le droit de centième denier est dû à chaque mutation de propriété ou d'usufruit d'immeubles, rentes foncières et autres droits réels, à l'exception des mutations par successions, par testaments, donations, contrats de mariage en ligne directe ³.

Ici, le présent est rejoint au passé ; la théorie moderne y apparaît dans toute son étendue : l'impôt introduit par les déclarations ne se différencie de l'impôt actuel que par son caractère de superposition : les profits seigneuriaux n'ayant pas été abolis au moment de son établissement, le centième denier était perçu par le roi en sus des droits féodaux ou censuels acquittés au seigneur. Mais, comme aujourd'hui, le centième denier constitue un procédé fiscal, et non un moyen pour l'État d'obtenir un juste dédommagement des frais qu'il fait en assurant la conservation des actes et en prévenant ainsi les

1. ISAMBERT, t. XX, p. 450.

2. ISAMBERT, t. XX, p. 418, Table, v^o *Droit de mutation*.

3. HOUARD, *Dictionnaire*, v^o *Centième denier*. — GUYOT, *Répertoire*, *cod. verbo*.

procès. Le taux élevé de ce droit est imposé par les nécessités budgétaires actuelles¹.

Et malgré tout, cependant, ce nouveau droit a plusieurs points de contact avec la théorie féodale.

Nous ne voulons pas parler du prétexte mis en avant par les deux déclarations, dont les dispositions sont destinées à sauvegarder les intérêts seigneuriaux, s'il faut en croire les rédacteurs.

Il n'y a là qu'un prétexte fallacieux destiné à faire accepter la nouvelle mesure².

Il n'en est pas moins vrai que, dans son assiette même, l'impôt royal et général du centième denier reflète encore la vieille conception des profits seigneuriaux. Ainsi, la propriété mobilière y échappe comme à eux « *res mobilis, res vilis* » ; de plus, et c'est un trait plus caractéristique encore à raison de sa spécialité, le centième denier n'est dû, en cas de transmission successorale, que pour les successions en ligne collatérale ; or, le droit de relief n'était précisément resté exigible que dans cette ligne.

Les droits seigneuriaux furent abolis par les lois sur la féodalité ; celui du centième denier par la loi des 5-19 décembre 1790, qui substitua à ce droit et à plusieurs autres de même nature le droit d'enregistrement.

1. BRISSAND, *Manuel d'histoire du droit français*, p. 944, 945 et notes.

2. ESMEIN, *op. cit.*, p. 579.

II

NATURE DE L'USUFRUIT

L'usufruit, d'après l'article 578 Code civil, est défini : « le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, à la charge d'en conserver la substance ». C'est le droit de jouir de la chose d'autrui ; il constitue par là même un démembrement de la propriété, et on peut dire avec le jurisconsulte Paul : « *Ususfructus in multis casibus pars dominii est.* » (L. 4 D. *De usuf.*) En effet, les éléments de la propriété sont désormais partagés entre deux personnes : le nu propriétaire, qui ne possède plus que le droit de disposer, c'est-à-dire un droit stérile dépouillé des attributs du *dominium*, et l'usufruitier, à qui seul appartiennent les fruits et revenus de la chose.

Le même bien est donc possédé à des titres différents par deux personnes, qui ont l'une et l'autre sur lui un droit spécial, constituant une fraction du droit de propriété et, à ce point de vue, possédant le caractère de droit réel, parce qu'il met le titulaire en rapport immédiat avec la chose.

Mais les droits du nu propriétaire et de l'usufruitier sont des droits distincts, indépendants

l'un de l'autre ; ils peuvent être aliénés, hypothéqués, saisis séparément. Chacun d'eux a ses conditions propres d'exercice et d'existence. Il n'existe pas par conséquent d'indivision, et, en aucun cas, il ne saurait y avoir lieu à partage ou à licitation.

L'usufruit est un droit réel susceptible d'affecter le caractère mobilier ou immobilier, suivant la nature de l'objet auquel il s'applique ; mais c'est un droit essentiellement temporaire : il n'est pas transmissible héréditairement. C'est un démembrement de la propriété ; il n'ajoute rien à la richesse générale ; au contraire, il a pour conséquence d'aboutir à une certaine déperdition de la valeur par les obstacles qu'il suscite à l'exploitation, les conflits auxquels il donne lieu et les entraves au droit de disposer du propriétaire. Il était donc nécessaire de lui assurer une durée ; c'est ordinairement la vie de l'usufruitier : « *Cum morte usumfructum penitus extinguï juris indubitati sit.* (L. 12 C. *De usuf.* — Art. 617 C. civ.) Sans cela, la nue propriété serait un droit illusoire : « *Ne tamen in universum inutiles essent proprietates*, disait la loi « romaine, *semper abscedente usufructu, placuit* « *certis modis extinguï usufructum et ad proprietatem reverti.* » (Instit. *De usuf.*, § 1 et § 2.)

C'est en tenant compte de ces deux caractères principaux de l'usufruit que la loi fiscale doit

asseoir l'impôt : le droit doit atteindre la propriété ainsi démembrée en prenant pour base la valeur de l'usufruit, qui varie avec l'âge du titulaire. Nous verrons que la loi romaine et notre droit civil ont tenu compte de ces éléments pour déterminer les rapports des particuliers entre eux ; il doit en être de même dans les rapports des particuliers et du Trésor.

III

DE L'ÉVALUATION DE L'USUFRUIT EN DROIT ROMAIN

La question de la valeur de l'usufruit se posait à Rome à propos des legs d'usufruit. Le testateur ne pouvait disposer de la totalité de son patrimoine, mais seulement des trois quarts, de telle façon que le quart fût toujours assuré à l'héritier. Ce fut l'œuvre de la loi Falcidia, et la réserve s'appela *quarte Falcidie* ou *quarta legis Falcidiae*. (G. II. 227; pr. Inst. *De lege Falcid.* II. 22.) On créa par analogie une réserve pour les « *sui heredes* du père de famille, qu'on appela quarte légitime ». Cette dernière restriction à la liberté de donner était basée sur l'idée de la copropriété familiale. Le legs d'usufruit était, comme tout autre legs, réductible pour partie.

Si les legs comprennent la totalité du patrimoine, comme ils doivent tous être diminués d'un quart, l'héritier retiendra un quart sur l'usufruit.

C'est là une différence de l'usufruit avec les autres servitudes : celles-ci sont indivisibles.

Elles ne subissent pas la réduction, mais le légataire en paie l'estimation à l'héritier. Cette dernière règle, d'abord appliquée à l'usufruit, fut abandonnée; car celui-ci est passible de la réduction comme tous les objets corporels.

L'estimation de l'usufruit est nécessaire, lorsqu'il y a plusieurs legs, pour en évaluer le montant, et s'assurer qu'ils n'excèdent pas les trois quarts disponibles, ou, si le legs d'usufruit est seul, qu'il ne dépasse pas à lui seul le disponible.

Si le legs d'usufruit comprend la jouissance du patrimoine tout entier, il n'excède pas nécessairement le disponible. L'usufruit est un droit aléatoire : la vie humaine ne dépasse pas une certaine limite; plus l'usufruitier est rapproché de cette limite, moins son droit a de valeur. Si l'usufruit a une durée déterminée, son évaluation sera plus facile, car il y a une base fixe, le temps fixé.

Pour l'évaluation de l'usufruit viager, il est nécessaire de déterminer la durée moyenne de la vie humaine, d'après les probabilités ordinaires.

Ulpien nous donne une table de mortalité. Il divise la vie humaine en un certain nombre de catégories, et à chacune il attribue une durée moyenne :

De la naissance à 20 ans, l'usufruit a une durée probable de 50 ans.

20 à 25 ans,	on compte	25 ans ;
25 à 30 ans,	—	25 ans ;
30 à 35 ans,	—	22 ans ;
35 à 40 ans,	—	20 ans ;
40 à 50 ans,	—	autant d'années moins une qu'il en manque à l'usu- fruitier pour avoir 60 ans ;
50 à 55 ans,	—	9 ans ;
55 à 60 ans,	—	7 ans ;

Après 60 ans, quel que soit l'âge du légataire, 5 ans ¹.

1. Æmilius MACER, L. 68, D. XXXV, *ad legem Falcidiam*.

« Computationi in alimentis faciendæ hanc formam esse Ulpianus
« scribit, ut a prima ætate usque ad annum vicesimum quantitatis
« alimentorum triginta annorum computetur, ejusque quantitatis fal-
« cidia præstetur: ab annis vero viginti usque ad annum vicesimum
« quintum, annorum viginti octo; ab annis viginti quinque usque ad
« annos triginta, annorum viginti quinque; ab annis triginta usque ad
« annos triginta quinque, annorum viginti duo; ab annis triginta quinque
« usque ad annos quadraginta, annorum viginti; ab annis quadraginta
« usque ad annos quinquaginta, tot annorum computatio fit, quot
« ætati ejus ad annum sexagesimum deerit, remisso uno anno; ab anno
« vero quinquagesimo usque ad annum sexagesimum deerit, remisso
« uno anno: ab anno vero quinquagesimo usque ad annum quinquagesi-
« mum quintum, annorum novem; ab annis quinquaginta quinque
« usque ad annum sexagesimum, annorum septem; ab annis sexa-
« ginta, ejuscumque ætatis sit, annorum quinque: eoque nos jure
« uti Ulpianus ait, et circa computationem ususfructus faciendam. —
« Solitum est tamen a prima ætate usque ad annum trigesimum com-
« putationem annorum triginta fieri; ab annis vero triginta tot anno-
« rum computationem inire. Quod ad annos triginta fieri: ab annis
« vero triginta tot annorum computationem inire, quot ad annum
« sexagesimum deesse videntur, nunquam ergo amplius quam triginta
« annorum computatio initur. »

Ce système est très compliqué : les catégories sont trop nombreuses ; aussi *Æmilius Macer*, après nous l'avoir exposé, nous indique celui adopté à son époque dans la pratique. Avant 30 ans d'âge, la durée probable de l'usufruit est de 30 ans ; de 30 ans à 60 ans, on retranche autant d'années qu'il en manque à l'usufruitier pour avoir 60 ans, mais sans que jamais la durée dépasse 30 ans. Lorsqu'un terme a été assigné à la durée de l'usufruit, on doit l'adopter pour base de l'estimation, s'il se trouve plus court que celui qui résulterait du mode ordinaire de calcul. Le défaut du second système, plus simple, est qu'il ne prévoit pas la constitution de l'usufruit après 60 ans. C'est donner à la vie humaine une limite trop restreinte, qu'elle dépasse souvent ; à cet âge, elle n'est pas encore tellement fragile, qu'on ne puisse lui attribuer une durée probable et par conséquent une valeur à l'usufruit.

Comment calcule-t-on la valeur de l'usufruit en appliquant le système d'Ulpien ? Il suffit de multiplier le revenu par le nombre d'années probables de la durée de l'usufruit fourni par la table de mortalité. Supposons un patrimoine d'une valeur de 300 avec un revenu de 30 : l'usufruitier a-t-il 60 ans, le legs de l'usufruit de la totalité ne dépasse pas la quotité disponible. Le revenu est multiplié par le coefficient

7, et donne à l'usufruit une valeur de 210, alors que la quotité disponible est de 225. Si l'usufruitier a 50 ans, la quotité disponible est dépassée : l'usufruit a une valeur de 270 ; il ne reste pas le quart exigé par la loi.

Mais ce calcul est-il exact ? Est-il vrai de dire que l'usufruit qui doit durer 10 ans, d'après les données indiquées plus haut, représente la valeur de la totalité du patrimoine. Sans doute, la valeur fournie par la capitalisation du revenu est bien égale comme capital ; mais il serait difficile de soutenir qu'un légataire d'une somme de 300 est dans une situation équivalente à celui qui doit toucher 30 pendant 10 ans. Le légataire en propriété peut disposer immédiatement de son capital ; il peut le faire fructifier et lui faire produire des revenus : le légataire du droit viager touche des annuités ; le capital est divisé et ne sera constitué que par une succession de paiements. Le calcul serait plus juste, si l'usufruit devait durer le temps déterminé par la table de mortalité ; mais celui-ci est un droit aléatoire dont l'existence est soumise à la vie de l'usufruitier.

IV

DE L'ÉVALUATION DE L'USUFRUIT EN DROIT CIVIL

La question de l'évaluation de l'usufruit se pose aussi dans notre droit civil à propos de la quotité disponible.

Lorsque l'héritier réservataire se trouve en présence d'un legs unique d'usufruit fait à un étranger, le législateur a résolu la difficulté d'une façon fort ingénieuse en donnant à celui-ci le choix entre l'exécution pure et simple de la disposition et l'abandon de la quotité disponible. (Art. 917 C. civ.) Estime-t-il que le droit viager légué par le défunt n'excède pas la quotité disponible, il exécutera la disposition. S'il juge au contraire que sa réserve est entamée, il abandonnera au légataire la quotité disponible en pleine propriété.

Mais, en dehors de ce cas spécial, le législateur ne donne pas de règle pour l'évaluation de l'usufruit ; elle sera cependant nécessaire, si le legs d'usufruit excédant la quotité disponible est accompagné d'autres legs, pour déterminer le quantum de réduction proportionnel qui doit atteindre chacun d'eux.

Une seule loi fixe la valeur de l'usufruit : c'est la loi du 22 frimaire an VII. Sans doute,

cette loi n'a pas été créée au point de vue civil ; mais elle règle d'une façon uniforme la valeur de l'usufruit à la moitié de la propriété à raison des mutations à titre gratuit. Adopter toute autre base, c'est tomber dans l'arbitraire. Il faut tenir compte, non seulement de la vie de l'usufruitier, mais encore de sa santé, de ses habitudes, de sa profession. D'ailleurs, le législateur a bien montré sa répugnance pour toute évaluation de ce genre, en ordonnant que, quand une disposition excéderait la quotité disponible, les héritiers à réserve ont l'option d'exécuter cette disposition ou d'abandonner la quotité disponible. L'évaluation basée sur les probabilités de la vie humaine, si l'usufruitier est d'un âge avancé, peut donner à l'usufruit une valeur minime relativement à la pleine propriété, et il peut se faire que l'usufruit de la totalité des biens ne dépasse pas la quotité disponible. Cela conduira aux conséquences les plus contraires à l'esprit de la loi.

La réserve accordée aux père et mère, par exemple, pourra se composer uniquement de nue propriété : s'ils sont aussi âgés que l'usufruitier, ils ne sont pas appelés normalement à lui survivre. L'avantage que la loi a voulu leur accorder sera une charge pour eux, puisqu'ils seront obligés d'acquitter des droits de mutation pour un capital improductif. (Amiens, 5 mars 1840,

D. P. 1342, 2, 12. — Agen, 9 janvier 1849, D. P. 1849, 2, 51.) Cette opinion est soutenue par Duranton (t. ix, n° 796), et elle a été confirmée par un arrêt de la Cour de cassation du 21 juillet 1843, qui décide qu'une Cour ne viole pas la loi en évaluant l'usufruit à la moitié de la pleine propriété, suivant les règles de la loi de frimaire.

De ce que le législateur ne pose pas de règles générales pour l'évaluation de l'usufruit au point de vue de la quotité disponible, on ne peut conclure que la loi de frimaire an VII, conçue dans un but purement fiscal, puisse être appliquée en cette matière. La loi de frimaire règle les rapports des contribuables et du Trésor; mais elle ne saurait avoir aucune influence dans les rapports des particuliers entre eux. La loi fiscale est obligée d'adopter une base fixe, afin de permettre de déterminer rapidement les droits des parties pour asseoir l'impôt: une règle générale est nécessaire pour éviter les contestations qui ne manqueraient pas de naître, si l'évaluation de l'usufruit était laissée aux parties, et déterminée par toutes les circonstances particulières à chaque espèce.

La loi civile n'est pas obligée d'obéir à ces considérations: « Si l'estimation faite dans l'intérêt du fisc, dit Proudhon, peut être invoquée pour exemple et comparaison, il est

« évident qu'elle ne peut être prise pour règle
« générale dans l'intérêt des citoyens entre eux ;
« car, si l'usufruit légué à un homme de 20 ans
« peut valoir la moitié du fonds, il serait absurde
« d'en dire autant de celui qui serait légué à un
« vieillard de 90 ans. » (Tome II, page 364.)

La jurisprudence a complètement abandonné sa première doctrine : il faut, pour l'estimation de l'usufruit, tenir compte, non seulement de l'âge de l'usufruitier, mais de toutes les circonstances de fait qui peuvent modifier ses droits : sa santé, sa profession. Sa valeur peut varier ; elle peut être équivalente au quart de la pleine propriété, même au huitième. (Cassation, 24 juillet 1839, D. P. 1839, 1, 289. — Riom, 23 août 1842, D. P. 1843, 2, 14. — Agen, 11 décembre 1864, D. P. 1865, 2, 106. — Cassation, 28 mars 1866, D. P. 1866, 1, 396.)



PREMIÈRE PARTIE

Législation du 22 frimaire an VII

Constitution de l'usufruit.
Perception des droits lors du démembrement
de la propriété.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Des articles 14 et 15 de la loi du 22 frimaire an VII, il résulte qu'en règle générale, la nue propriété est évaluée comme la pleine propriété, et que le droit de mutation est dû sur le tout. Le législateur de l'an VII semble avoir une fausse notion de la nue propriété : il considère la nue propriété transmise comme équivalant à la pleine propriété. Sans doute, la jouissance en est séparée pour un temps plus ou moins long, mais elle doit s'y réunir ; le but final de la transmission est donc la pleine propriété.

Ceci entraîne une conséquence nécessaire : il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit ; en effet, la valeur totale de l'objet transmis a été atteinte par l'impôt. Toute réclamation ultérieure d'un droit ne saurait être justifiée.

Cette application rigoureuse de l'impôt présente de grands avantages pour le Trésor ; mais, au point de vue des contribuables, elle constitue une iniquité fiscale, car le droit atteint plus que la valeur actuelle transmise.

L'usufruit est évalué à la moitié de la pleine propriété ; cette évaluation à forfait, tout en donnant une base fixe et uniforme à la perception des droits, supprime toute difficulté. Rien de plus délicat cependant que l'évaluation de l'usufruit, et nous avons vu qu'en droit civil, la jurisprudence a décidé que c'était une question d'espèce, que toute donnée générale applicable à tous les cas conduit fatalement à une fausse évaluation. La détermination des droits des parties permet certaines lenteurs incompatibles avec l'assiette et le recouvrement de l'impôt. Le législateur a fait ici l'application de la règle générale qu'il a adoptée : les valeurs viagères sont l'équivalent de la moitié des valeurs perpétuelles.

Nous verrons que ces bases arbitraires, admises pour la perception des droits, conduisent souvent à des erreurs regrettables pour les intérêts réciproques des parties et du Trésor.

L'application de ces principes entraîne comme conséquence le paiement immédiat de l'impôt sur la nue propriété dépouillée de sa jouissance, comme sur la propriété entière. Cette règle est une exception à notre législation fiscale, d'après laquelle un impôt n'est dû que pour les avantages immédiatement procurés au contribuable. Or, ici, la nue propriété ne produit rien actuellement; la perception des droits devrait donc être remise au moment où l'expectative se réalise. Cependant, cette règle est formelle, et le paiement ne peut être différé sous aucun prétexte.

Nous examinerons successivement les droits applicables au démembrement de la propriété, puis à sa reconstitution.

CHAPITRE I^{er}

DÉMEMBREMENT DE LA PROPRIÉTÉ

§ 1^{er}

NUE PROPRIÉTÉ

A. — Transmission à titre onéreux

1^o Vente avec réserve d'usufruit

Immeubles. — Le premier cas produisant le démembrement de la propriété est celui de la vente avec réserve d'usufruit. Ici, la nue propriété seule est transmise; la jouissance reste aux mains du vendeur.

En matière immobilière, l'article 15, n° 16, pose la règle suivante : « Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il est évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat, et le droit est perçu sur ce total. » Cette règle est la reproduction de celle qui réglait les droits de lods et ventes ; mais cette perception rigoureuse s'expliquait par le principe même de ces redevances, qui frappait la mutation du vassal ; elle manque de base dans notre droit fiscal, qui atteint la mutation de la chose.

C'est une dérogation aux règles ordinaires : l'impôt frappe les mutations d'après le prix en y ajoutant les charges ; mais ici, l'usufruit n'est pas une charge de la propriété, c'est un démembrement. Le législateur de l'an VII semble avoir une conception erronée de la nue propriété ; il paraît y voir deux droits distincts, la nue propriété et l'expectative de l'usufruit. Mais nue propriété et expectative de l'usufruit ne font qu'un ; vouloir les séparer est une erreur juridique. La nue propriété est essentiellement appelée à devenir frugifère ; sans cela, ce serait un droit à rien.

L'évaluation de l'usufruit à la moitié du prix est absolument arbitraire et ne repose sur aucune base sérieuse. C'est un forfait, dit-on ; il est certain que le nu propriétaire ne peut être assimilé complètement au propriétaire : on a voulu lui accorder une compensation pour le paiement immédiat de l'impôt, tout en frappant la mutation à raison de ses conséquences postérieures. Le véritable but du législateur était d'éviter la fraude ; les antécédents historiques ne laissent aucun doute à cet égard : rien de plus simple, sans cela, que d'éviter en partie l'impôt sans cette règle. En effet, supposons que Primus vende à Secundus un immeuble d'une valeur de 100.000 francs, en nue propriété, moyennant 50.000 francs, et que ce prix corres-

ponde bien à la valeur actuelle de cette nue propriété transmise : cette base servirait à la perception de l'impôt. Les parties, par une contre-lettre, pourraient modifier leur convention ; puis par une simple renonciation de l'usufruitier à son droit, le nu propriétaire réunirait la jouissance. Une partie de la valeur transmise échapperait donc à l'impôt.

L'évaluation d'office par la loi ne peut être remplacée par un autre mode ; un contrat portant l'évaluation de l'usufruit par les parties serait sans effet au point de vue de la liquidation de l'impôt. Cette règle est soumise à certaines conditions : il faut que le nu propriétaire jouisse à la fois des intérêts du prix et de l'usufruit. Si le paiement du prix sans intérêts est remis au décès de l'usufruitier, les intérêts conservés par le nu propriétaire sont considérés comme équivalents à la jouissance de la propriété. Il en est de même quand le prix est payable à terme, avant le décès de l'usufruitier et sans intérêts : la durée de cette privation peut être égale à celle de l'usufruit, dix ans, par exemple.

Meubles. — La vente de meubles avec réserve d'usufruit par le vendeur n'entraîne la perception des droits que sur le prix stipulé, sans ajouter moitié pour l'usufruit réservé ; la règle est en effet spéciale aux immeubles ; elle ne saurait être étendue aux cas analogues.

Créances. — Pour les cessions de nue propriété de créances et de rentes, l'impôt est perçu sur le capital nominal : c'est l'application de la règle générale que la nue propriété est assimilée à la toute propriété. Or, d'après l'article 14, n° 2, de la loi de frimaire, en matière de cessions de créances et de rentes, la valeur imposable n'est pas le prix exprimé dans le contrat, mais le capital nominal de ladite créance ou rente.

« Cette disposition, dit Demante, est remarquable : elle est contraire à la règle en matière de transmission à titre onéreux de choses corporelles ; on peut même dire qu'elle déroge à l'article 4, suivant lequel le droit est assis sur les valeurs ; car, si, à raison des chances d'insolvabilité du débiteur, la créance est cédée au-dessous du pair, la vraie valeur de cette créance est assurée par le prix de cession. Mais, comme il eût été facile aux parties de dissimuler cette vraie valeur par une fausse énonciation du prix, la loi a statué ici, comme en maintes circonstances, par mesure préventive de la fraude. » (Demante, n° 417.)

2° Vente de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes distinctes.

On avait voulu étendre l'application de l'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII au cas

de vente de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes distinctes. La privation de jouissance imposée à l'acquéreur de la nue propriété était, disait-on, une charge du prix du contrat. Un arrêt de la Cour de cassation du 20 mars 1826 a repoussé cette prétention. La réserve d'usufruit ne peut être considérée comme une charge, mais comme un démembrement de la propriété, sans lequel la transmission de la jouissance serait une conséquence nécessaire et immédiate de la transmission de la propriété.

Mais les raisons qui ont fait ajouter la moitié du prix du contrat pour la valeur de l'usufruit ne sauraient s'appliquer ici. Il y a, dans ce cas, vente du tout par un seul et même contrat, savoir : de la nue propriété moyennant un prix déterminé, et de l'usufruit à un autre acquéreur moyennant un prix distinct ; il y a donc là un prix représentant la valeur totale de l'immeuble.

De plus, c'est un principe qu'en matière d'impôts, on ne peut étendre d'un cas à un autre, par voie d'induction ou d'analogie, les dispositions de la loi.

Rien de plus équitable : l'objet de l'acquisition du nu propriétaire, c'est l'expectative de l'usufruit ; or, cette expectative est représentée naturellement au jour de la mutation par le prix payé, et, en acquittant l'impôt sur cette valeur,

l'acquéreur a été complètement atteint par l'impôt dans son acquisition.

3° Échange

Le deuxième mode de démembrement à titre onéreux est l'échange ; mais il n'existe plus, dans ce contrat, de prix permettant de déterminer la valeur des objets transmis. Quel sera le mode employé ? La loi fiscale n'a pas voulu admettre l'évaluation des parties. La loi du 22 frimaire an VII fixait la valeur d'après le capital obtenu par le revenu multiplié par 20 ; elle a été modifiée par l'article 2 de la loi du 21 juin 1875, qui a établi une distinction entre les immeubles ruraux et les immeubles urbains. Cette loi a eu pour but d'établir une plus juste répartition des impôts.

Au moment de la publication de la loi du 22 frimaire an VII, la capitalisation par 20 pour les immeubles ruraux équivalait à peu près à leur valeur vénale : la propriété immobilière était alors fort dépréciée. Mais la situation s'est modifiée, et le résultat obtenu par cette capitalisation ne correspondait plus avec leur valeur vénale. La propriété non bâtie ne produit plus qu'un revenu de 2.50 à 3 %, alors que la propriété bâtie produit 6 et 7 %. Il en résultait donc un avantage pour la première ; c'est ce

que la loi du 21 juin 1875 a voulu faire disparaître en élevant le taux de capitalisation de 20 à 25.

En matière d'échange, la nue propriété est assimilée complètement à la pleine propriété. Examinons l'application de cette règle.

Avant d'entrer dans l'examen de la question, il est nécessaire de donner quelques notions sur les règles en matière d'échange.

Lorsque les lots ne sont pas égaux, il est perçu un droit de soulte. La soulte est la somme payée par le copartageant ou échangiste pour compenser un excédent d'attribution ou de valeur existant à son profit. La loi fiscale ne s'arrête pas là. Si les lots sont égaux en fait, mais si leur évaluation par le revenu capitalisé donne une différence, elle perçoit un droit de plus-value. La plus-value représente la différence entre le revenu des immeubles et, par conséquent, leur valeur imposable. Il n'est pas sans exemple que la plus-value se produise dans un sens et la soulte stipulée dans un sens inverse. De là, des difficultés, dont il n'est pas possible de donner des solutions, qui trouvent leur origine dans le système absolument vicieux de la loi, qui considère le revenu des immeubles échangés, tandis que, s'agissant d'un contrat à titre onéreux, elle devrait en bonne logique considérer exclusivement leur valeur vénale.

NUE PROPRIÉTÉ ÉCHANGÉE CONTRE UNE TOUTE PROPRIÉTÉ

Deux cas peuvent se présenter : ou la nue propriété et la pleine propriété sont d'un revenu différent, de manière à compenser l'acquéreur de la nue propriété de la privation de jouissance, ou les deux immeubles seront d'un revenu égal.

Le plus souvent, l'immeuble transmis en nue propriété sera d'un revenu supérieur à l'immeuble transmis en pleine propriété. Supposons deux immeubles échangés, deux maisons : la première, transmise en nue propriété, d'un revenu de 700 fr. ; la seconde de 500 fr.

On déterminera ainsi la valeur imposable :

$$700 \times 20 = 14,000.$$

$$500 \times 20 = 10,000.$$

Le droit d'échange sera perçu sur 10,000. La capitalisation des revenus donne une différence de 4,000 fr., qui est la plus-value, et le droit de soulte sera perçu sur cette plus-value. Or, l'impôt ainsi établi peut atteindre, dans la plupart des cas, plus que la valeur transmise : la nue propriété, eu égard à l'âge de l'usufruitier, peut avoir une valeur égale à celle de la propriété entière.

Si elle a une valeur moindre, et que l'acquéreur de la nue propriété reçoive en retour une

soulte de 2,000 fr. par exemple, quels seront les droits exigibles? La plus-value est de 4,000 fr. La nue propriété, d'après la capitalisation, semble d'une valeur supérieure, alors que, en réalité, elle est actuellement inférieure en valeur à la pleine propriété: le droit d'échange sera liquidé sur l'immeuble du revenu le plus fort, et le droit de soulte sur la soulte exprimée. On percevra donc le droit d'échange sur 14,000 fr. et le droit de soulte sur 2,000, alors que la valeur actuellement transmise est 10,000 fr., représentant la pleine propriété. Mais ces conséquences fâcheuses sont produites par cette idée que le législateur veut atteindre l'expectative de l'usufruit; il considère le but final: c'est qu'un immeuble de 16,000 fr. est transmis contre un autre d'une valeur de 10,000 fr. Il ne tient pas compte de la compensation produite sur la valeur par la privation de jouissance.

Une difficulté naît encore, si les immeubles transmis, l'un en nue propriété, l'autre en usufruit, sont d'un revenu équivalent sans retour stipulé.

De part et d'autre, la valeur est déterminée par la capitalisation au denier 20 ou 25. Il est certain que, ici, les valeurs échangées ne sont pas égales; car l'échangiste acquéreur de la nue propriété sera privé de la jouissance pendant un certain temps plus ou moins long.

Garnier prétend que le droit d'échange est simplement dû sur la valeur obtenue par le revenu capitalisé ; une expertise ne conduirait pas à un autre résultat. Les experts, étant tenus d'apprécier les immeubles, non d'après leur valeur vénale, mais d'après le revenu, ne peuvent tenir compte de la privation de jouissance.

Cependant, cette privation de jouissance est une charge imposée par un des coéchangistes, et cette charge forme soulte, comme tout avantage pécuniaire que l'une des parties s'assure aux dépens de l'autre : comment sera-t-elle évaluée ? On ne peut lui appliquer l'article 15, n° 6, de la loi du 22 frimaire an VII, qui évalue l'usufruit à la moitié du prix du contrat : ce texte est spécial à la vente, et, comme nous l'avons déjà vu, on ne peut raisonner par analogie en matière d'application d'impôts. Un seul mode reste ; c'est l'évaluation des parties, conformément à la loi de frimaire : « Si les
« sommes et valeurs ne sont pas déterminées
« dans un acte ou un jugement donnant lieu au
« droit proportionnel, les parties seront tenues
« d'y suppléer avant l'enregistrement par une
« déclaration estimative. »

B. — Transmission à titre gratuit

Immeubles. — « La valeur de la propriété, « de l'usufruit et de la jouissance des immeu- « bles est déterminée..., pour les transmissions « de propriété entre vifs et celles qui s'effec- « tuent par décès, par l'évaluation qui sera « faite, et portée à vingt fois le produit des biens « ou le produit des baux courants sans distrac- « tion des charges. Il ne sera rien dû pour la « réunion de l'usufruit à la nue propriété, lors- « que le droit d'enregistrement aura été ac- « quitté sur la valeur entière de la propriété. » (Art. 15, n° 7, loi du 22 frimaire an VII.)

Le silence gardé par le législateur, au point de vue de la capitalisation des immeubles transmis en nue propriété, a paru indiquer clairement son intention de les assimiler aux transmissions en toute propriété. Cela résulte du texte même de l'article 15; car, après avoir indiqué le mode d'évaluation, il ajoute : « Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété. » Cette solution a été confirmée par un arrêt du 13 floréal an X de la Cour de cassation : « Toute mutation donne ouverture au « droit proportionnel établi par l'art. 15, n° 7, « de la loi du 22 frimaire an VII, sans aucune « distinction de celle chargée d'usufruit d'avec

« celle qui est libre. » (Sirey, an X, 2, 242. — Conforme : Cass., 21 mai 1806, Sirey 1806, 2, 652.)

Le paiement du droit de mutation sur la valeur entière n'est pas facultatif, ainsi qu'on pourrait l'induire des expressions : « lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur entière de la propriété ». Suivant la remarque de Dalloz, ce membre de phrase signifie seulement que, « si le receveur avait omis de « réclamer le droit sur la valeur entière de « l'immeuble, cet oubli devrait être réparé lorsque s'opérerait la consolidation. » (V° *Enregistrement*, n° 4551.) Il est immédiatement exigible. (Cassation, 11 septembre 1811 et 18 décembre 1811 ; Dalloz, v° *Enregistrement*, n° 4177, note 3.)

« Attendu, porte l'arrêt du 11 septembre 1811, que la loi n'est point facultative ; qu'elle « ne laisse pas à l'héritier le choix du moment « où il doit acquitter ses droits ; qu'elle établit « seulement qu'il n'est rien dû pour la réunion « de l'usufruit à la nue propriété, lorsque le « droit d'enregistrement a été acquitté sur la « valeur entière de la propriété. »

Meubles. — « La valeur de la propriété de « l'usufruit et de la jouissance des biens meubles est déterminée..., pour les transmissions « à titre gratuit et celles qui s'opèrent par

« décès, par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges. » (Art. 14, n° 8, de la loi du 22 frimaire an VII.)

L'article 3 de la loi du 21 juin 1875 a modifié cette évaluation des meubles pour les transmissions par décès. Le législateur admet, comme base de détermination de la valeur des meubles, d'abord le prix indiqué dans l'inventaire dressé dans les deux années du décès, puis le prix exprimé dans les ventes publiques faites dans le délai de deux ans du décès, enfin la déclaration estimative, conformément à l'article 4, n° 8, de la loi du 22 frimaire an VII.

Le législateur n'a pas été plus explicite à propos des mutations en nue propriété des meubles et valeurs mobilières ; la jurisprudence a appliqué les mêmes règles qu'aux mutations immobilières de nue propriété (Cassation, 4 août 1842, Sirey 1843, 1, 328), c'est-à-dire de percevoir l'impôt sur la valeur entière.

Cela résulte de l'assimilation formelle établie, en vertu de la loi du 18 mai 1850, entre les droits perçus sur les meubles et les droits perçus sur les immeubles.

Lorsque le même objet est transmis à titre gratuit à deux personnes distinctes, à l'une en nue propriété et à l'autre en usufruit, la première doit le droit proportionnel sur la valeur entière de la propriété, et la seconde sur la

moitié de cette même valeur. Cette règle est applicable, quelle que soit la nature, mobilière ou immobilière, corporelle ou incorporelle, du bien transmis.

§ 2

USUFRUIT

L'usufruit peut être transmis seul.

A titre onéreux, l'usufruit comporte la perception du droit proportionnel sur le prix exprimé dans le contrat, en y ajoutant les charges suivant les règles ordinaires.

Quand il est constitué par donation ou succession, il est également immédiatement passible de l'impôt sur sa valeur, c'est-à-dire sur la moitié de la valeur entière de l'objet, s'il s'agit d'un bien meuble (l. 22 frimaire, art. 14, n° 11), ou, s'il s'agit d'un immeuble, sur le revenu capitalisé au denier 10 ou 12,50 (ll. 22 frimaire, art. 15, n° 18, et 21 juin 1875, art. 2).

L'évaluation portée ainsi à dix fois le revenu pour les immeubles pourra conduire à des conséquences désastreuses pour le contribuable, si l'usufruit, au lieu d'être viager, est réduit à un temps très limité.

Usufruit temporaire. — Comment faut-il liquider les droits ?

Il est nécessaire de faire une distinction entre les usufruits constitués pour une durée supérieure à dix ans et ceux constitués pour une durée moindre.

Pour ces derniers, disent Champ. et Rigaud (IV, 3492), il faut recourir à une déclaration estimative.

On ne peut percevoir sur dix ans : la perception de l'impôt pourrait enlever le bénéfice de la libéralité. Il faut appliquer l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII.

« Si les sommes et valeurs ne sont pas dé-
« terminées dans un acte ou un jugement don-
« nant lieu au droit proportionnel, les parties
« sont tenues d'y suppléer, avant l'enregistre-
« ment, par une déclaration estimative. »

La Cour de cassation a déterminé, par plusieurs arrêts, le cas où l'on doit avoir recours à l'estimation des parties : il faut le manque absolu de toute base fixe et certaine pour apprécier le montant de la valeur à déclarer. Or, ici, on peut facilement apprécier la valeur de l'usufruit : il suffit de multiplier le revenu par le nombre d'années.

C'est le système adopté par Dalloz et Proudhon. (*De l'usufruit*, XI, p. 337. — Dalloz, v° *Enregistrement*, 3976. — Cassation, 15 juin 1842. — Sirey, 1842, 1, 695.)

Mais, si l'usufruit dépasse dix ans, il rentre

dans l'application de la règle ordinaire, et sa valeur sera déterminée par la capitalisation au denier 10 ou 12 1/2 du revenu. On lui applique le forfait établi par la loi du 22 frimaire an VII, qui ne saurait être dépassé.

Usufruit successif. — L'usufruit successif est celui qui est constitué au profit de deux personnes, dont la seconde n'est appelée à jouir que si la première décède avant elle et si la chose existe encore. Pour apprécier le tarif applicable, il faut déterminer le degré de parenté entre l'instituant et le deuxième usufruitier, et non celui existant entre le premier usufruitier et le deuxième. La valeur imposable est celle existant au décès du premier usufruitier, et non celle au décès de l'instituant: c'est cette valeur, accrue ou diminuée, que le testateur a transmise.

CHAPITRE II

RECONSTITUTION DE LA PROPRIÉTÉ

Réunion de l'usufruit à la nue propriété

Le droit du nu propriétaire peut se consolider de trois manières. D'abord, l'extinction de l'usufruit peut avoir lieu par une de ses causes naturelles, l'arrivée du terme ou de la condition, ou la mort de l'usufruitier. Ensuite, l'usufruitier peut renoncer à son droit sans aucune intention de libéralité ; enfin, il peut céder son usufruit au nu propriétaire.

Extinction naturelle de l'usufruit. — Lorsque l'usufruit s'éteint naturellement, soit par le décès de l'usufruitier, soit par l'arrivée du terme, il n'y a pas lieu à la perception du droit proportionnel. Pour l'exiger, il faut qu'il y ait mutation ; or, il n'y a pas transmission de droit, puisque le droit de l'usufruitier disparaît, et qu'un droit qui a cessé d'exister ne saurait être transmis. Cette solution fut d'abord admise par l'administration : « Il faut distinguer les
« réunions qui s'opèrent par décès et celles
« qui résultent de cessions volontaires. Dans
« le premier cas, le propriétaire reprend

« simplement l'exercice entier de la propriété,
« dont la jouissance a été séparée pour un
temps.

« Il ne se fait à son profit aucune mutation ;
« il ne jouit qu'en vertu de l'extinction naturelle
« et prévue d'une charge momentanée, et
« alors l'exemption sur la propriété peut tenir
« lieu de paiement effectif. » (Instruction,
n° 432, § 5.)

Cependant, cette solution pleine d'équité fut remplacée par une décision contraire appuyée sur un arrêt du 25 novembre 1829, décidant que l'usufruit doit payer l'impôt, soit lors du démembrement, soit lors de la cession. L'administration triomphait devant la Cour suprême, mais tous les tribunaux secondaires rendaient des décisions en sens contraire ; et, après de nombreuses hésitations, il fut admis que la réunion par l'extinction naturelle de l'usufruit ne serait pas passible du droit proportionnel. (V. Instruction, 1307, § 12.)

Renonciation. — L'usufruit peut s'éteindre par la renonciation de l'usufruitier à son droit. Au point de vue civil, la renonciation est extinctive ou translatrice : extinctive lorsque le titulaire du droit l'abandonne purement et simplement ; translatrice lorsque le propriétaire dispose de son droit à l'égard de certaines personnes, soit à prix d'argent, soit à titre gratuit.

Telle n'est pas la doctrine administrative : elle considère toute renonciation comme translatrice, sauf dans le cas où le droit n'est pas entièrement acquis. Tel est le cas d'un legs d'usufruit non encore accepté auquel renonce le légataire. Cependant, il y a un puissant correctif à ce principe, trop absolu s'il était appliqué dans toute sa rigueur : la renonciation unilatérale de l'usufruitier, non acceptée par le nu propriétaire, n'entraîne pas la perception du droit de mutation.

Résolution du droit de l'usufruitier. — Enfin, l'usufruit peut s'éteindre indépendamment de la volonté de l'usufruitier. Si ce dernier a abusé de son droit, le nu propriétaire peut en faire prononcer la résolution par justice. Si une indemnité est accordée à l'usufruitier, elle représente la valeur de la jouissance dont sera privé l'usufruitier et dont profitera le nu propriétaire ; il y aura un cas absolument analogue à celui de la cession volontaire et, par conséquent, perception du droit proportionnel sur le montant de cette indemnité. M. Demante soutient que le droit fixe de 4 fr. 50 est seul exigible ; car, dit-il, on peut assimiler cette extinction à la renonciation pure et simple ou à l'extinction naturelle. M. Naquet soutient avec raison l'opinion contraire : il n'y a pas là une nullité radicale emportant la résolution du droit, mais un préjudice

causé au nu propriétaire, nécessitant la protection des droits de ce dernier. Si la résolution se fait sans indemnité, c'est que le dommage causé est égal à la valeur de l'usufruit ; il y a donc lieu de percevoir le droit de mutation sur cette valeur.

Consolidation. — La consolidation est le dernier moyen d'opérer la réunion de la nue propriété à l'usufruit. Par consolidation, le législateur a voulu désigner le contrat, intervenant entre le nu propriétaire et l'usufruitier, par lequel ce dernier cède par anticipation, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, la jouissance lui appartenant.

Le plus souvent, la nue propriété est évaluée comme la pleine propriété, et le droit est perçu par anticipation. La cession ne donne ouverture alors qu'au droit fixe, la valeur transmise ayant déjà subi l'impôt.

1^o Droit de mutation

Examinons d'abord les cessions à titre onéreux.

Dans la vente avec réserve d'usufruit d'une nue propriété, l'expectative de l'usufruit est estimée à moitié prix : il y a eu perception sur la valeur entière ; il ne saurait être rien dû par suite d'événements ultérieurs.

Il en est autrement en cas de vente de l'usufruit et de la nue propriété à deux personnes distinctes : chacun a été atteint pour sa valeur par l'impôt ; la jouissance anticipée cédée au nu propriétaire est un avantage produisant mutation actuelle, et non frappée d'impôt par anticipation. Le prix exprimé dans le contrat servira de base à l'assiette du droit.

En cas de vente mobilière avec réserve d'usufruit, le droit proportionnel est dû sur la valeur de l'usufruit, la nue propriété seule étant atteinte par l'impôt au moment de la constitution.

La réunion de l'usufruit à la nue propriété, lorsque le démembrement a eu lieu avec réserve d'usufruit, peut cependant entraîner un droit de mutation supplémentaire, si le prix de cession dépasse l'évaluation faite d'office par le législateur : la moitié du prix du contrat. Plusieurs conditions sont nécessaires :

Le premier démembrement doit être fait par un acte de vente : le texte de loi est spécial ; il ne saurait donc s'appliquer aux autres cas où la loi établit un forfait pour déterminer les valeurs, la donation par exemple.

Cette réunion doit avoir lieu par un acte de vente : c'est le seul contrat où il y ait un prix exprimé. Pour apprécier la valeur transmise, on ne peut, d'un côté, prendre la valeur vénale

et de l'autre la valeur produite par la capitalisation du revenu. Le point de départ et la base n'étant pas la même, toute comparaison est impossible.

Enfin, il faut que le prix de la cession d'usufruit soit supérieur à l'évaluation à forfait faite par la loi ; le supplément de droit portera uniquement sur la différence entre les deux prix.

Les mutations de nue propriété, soit mobilière, soit immobilière, par voie d'échange et à titre gratuit, supportent l'impôt sur la valeur entière de la propriété ; l'expectative de l'usufruit y est comprise, et la réunion anticipée ne saurait être frappée d'aucun supplément, l'usufruit et la nue propriété représentant la toute propriété. Celle-ci ayant été atteinte par l'impôt, il n'est rien dû de plus : « Il ne sera rien dû
« pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété,
« lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur entière de la propriété. » (Art. 15, n° 7, loi du 22 frimaire an VII.)

Lorsque le nu propriétaire a acquitté les droits sur la valeur de la toute propriété, son successeur ou représentant, qui, par succession, donation ou vente, a acquis la nue propriété et a supporté l'impôt sur la valeur seule de cette nue propriété, doit-il ou non acquitter un nouveau droit lorsqu'il acquiert l'usufruit ?

En d'autres termes, le paiement par anticipation profite-t-il au nu propriétaire seul, ou suit-il la propriété dans ses mutations successives ? C'est cette dernière solution qui doit être adoptée.

Elle est contenue implicitement dans le texte de la loi du 22 frimaire an VII, article 15, n° 7. Le législateur dit, en effet : « Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété. » Le législateur emploie à dessein le mot « il », et non pas l'acquéreur, le donataire, voulant ainsi exprimer que c'est la mutation de l'usufruit seul qui est frappée par anticipation. Nous avons vu aussi, dans l'exposé que nous avons fait de l'origine des droits de mutation, que les droits actuels étaient perçus, non à cause du changement de propriétaire, mais à cause du fait translatif lui-même.

Cependant, l'administration ne voulut pas admettre cette doctrine : elle soutint pendant longtemps l'opinion contraire, qu'elle a abandonnée en présence de la jurisprudence.

La Cour de cassation, appelée à se prononcer dans une espèce où l'acquéreur de la nue propriété, tenant ses droits de légataires ayant payé l'impôt sur la valeur de la pleine propriété, n'avait subi l'impôt que sur la valeur de la nue propriété transmise, et réunissait l'usufruit à titre onéreux, prétendait ne rien devoir à raison de

cette réunion, lui a donné complètement raison :
« Attendu que, quel que soit le nombre des muta-
« tions subies par la nue propriété d'un immeu-
« ble, il ne peut être perçu qu'un seul droit pour
« la réunion de l'usufruit à cette nue propriété,
« cette réunion formant la seule mutation réelle
« quant audit usufruit ; d'où il suit que, si ce
« droit a été perçu d'avance, il n'y a plus lieu
« de l'exiger à nouveau, et que le paragraphe 7,
« deuxième alinéa, de l'article 15 de la loi pré-
« citée reçoit ici son application. » (Cassation,
1848, 10 mai, D. P. 48, 1, 91.)

De ce principe que le bénéfice de l'anticipation du paiement suit la nue propriété, il résulte que le nu propriétaire ayant cédé ses droits et acquérant postérieurement l'usufruit, ne se trouve plus dans les conditions prescrites par l'article 15, n° 7. Il y a là simple mutation d'usufruit, la nue propriété ayant changé de propriétaire.

L'exonération accordée au cessionnaire du nu propriétaire est accordée à raison de la subrogation dans les droits de celui-ci ; il faut donc acquisition antérieure de la nue propriété à celle de l'usufruit.

L'hypothèse inverse conduirait à la perception du droit et sur la mutation de l'usufruit et sur celle de la nue propriété.

Mais que faut-il décider alors, lorsque le nu

propriétaire et l'usufruitier se réunissent pour céder simultanément leurs droits par un même acte, moyennant deux prix distincts ? Par une solution du 23 avril 1866, l'administration a décidé que l'acquéreur devait bénéficier de l'anticipation, conformément à l'arrêt de 1848. Cette solution est conforme à l'équité ; mais il manque un des éléments nécessaires à l'application de l'arrêt de 1848 : le nu propriétaire devrait, au moment où l'usufruit passe sur sa tête, être déjà possesseur de la nue propriété. Or, la vente s'opérant par le concours de deux volontés simultanées, dont la transmission de la toute propriété au profit de l'acquéreur est le résultat immédiat, on ne saurait dire que la mutation d'une fraction de la toute propriété s'est produite antérieurement à l'autre.

Ce cas est rare dans la pratique ; le plus souvent la toute propriété ainsi réunie est transmise moyennant un prix unique : quels sont les droits de l'usufruitier ?

La jurisprudence et la plupart des auteurs décident qu'il a droit à une partie du prix. L'essence de la vente est la conversion du droit à la chose en une créance d'une somme d'argent ; elle crée au profit du vendeur une action en paiement d'un prix déterminé par les parties ou à fixer par experts. La conséquence nécessaire de ces principes, c'est que, dans le cas où le

propriétaire d'un usufruit consent à ce que sa chose soit vendue avec la nue propriété, le vendeur convertit son usufruit en un prix dont il est créancier, et qui doit être déterminé par la ventilation sur le prix total.

Mais cette évaluation faite par les parties servira-t-elle de base à la perception du droit proportionnel, ou doit-on adopter un autre mode ?

Le législateur n'a voulu admettre l'évaluation des parties qu'en l'absence de toute autre base ; nous avons une règle générale : l'usufruit doit être évalué à la moitié de la propriété. C'est ce que décide l'instruction 1200, § 7 : « Dans
« l'intention de la loi, qui n'a point voulu prendre
« en considération l'âge ni même le nombre des
« usufruitiers, la nue propriété et l'usufruit sont
« de même valeur, et représentent également la
« moitié de la pleine propriété. »

En donnant ainsi une base fixe à la valeur de l'usufruit, l'impôt n'atteint presque jamais la valeur réelle de l'objet transmis.

Si le droit, en cas de démembrement entraînant le paiement du droit par anticipation, n'a pas été perçu, et s'il s'est écoulé un espace de trente ans, la prescription équivaut-elle à paiement en cas de réunion de l'usufruit ?

M. Demante est partisan de la négative : il interprète le texte d'une façon littérale. Le propriétaire n'avait que l'expectative ; or, il y a là

une transmission actuelle de jouissance : la prescription ne saurait avoir lieu. Il faut, d'après le texte même de la loi, « que le droit d'enregistrement ait été acquitté sur la valeur entière de la propriété ».

Mais le législateur n'a pas eu en vue un point d'aussi minime importance; de plus, cette interprétation doit être écartée comme étant en opposition directe avec le principe de droit fiscal que la prescription équivaut à paiement. La rédaction de l'article 15, § 7, est une simple inexactitude à laquelle il ne faut pas s'attacher. Le droit est dû, que la transmission ait lieu entre vifs, à titre gratuit ou par décès, à l'instant du contrat dans le premier cas, à l'instant du décès dans le second, sur la valeur entière de la propriété, quoique l'usufruit soit séparé de la propriété. Le droit est donc intégralement ouvert et quoique l'usufruit ne soit point encore réuni à la propriété. Il faut donc que la prescription commence à cette époque.

Le même principe doit être appliqué lorsque les droits n'ont pas été perçus par suite d'exemption.

Une jurisprudence constante a affirmé le principe de droit fiscal d'après lequel l'exemption de l'impôt équivaut à paiement. Avant la loi du 18 mai 1850, les rentes sur l'État étaient affranchies de tous droits de mutation, soit à

titre gratuit, soit par décès ; la nue propriété et l'expectative de l'usufruit échappaient donc à toute perception.

La réunion de l'usufruit à la nue propriété postérieurement à la loi se fera donc sans entraîner de droit de mutation, l'exemption sur la totalité équivalant au paiement sur l'expectative de l'usufruit.

2° Droit fixe de réunion.

Dans tous les cas où le droit a été perçu sur la nue propriété et l'expectative de l'usufruit, la réunion de la jouissance entraîne simplement la perception du droit fixe de 4 fr. 50.

La cession ou renonciation au profit de plusieurs nus propriétaires donne-t-elle lieu à un ou plusieurs droits fixes ? Une distinction est nécessaire : si les nus propriétaires sont dans l'indivision, il n'y a qu'une seule disposition profitant à plusieurs personnes unies d'intérêt ; mais, si ceux-ci ont procédé au partage, il y a là autant de dispositions que d'intéressés, indépendantes les unes des autres. En effet, l'usufruitier peut renoncer au profit d'une partie des nus propriétaires, tout en conservant son droit à l'égard des autres.

Mais le droit fixe de réunion ne peut être appliqué en cas de renonciation pure et simple

d'un legs d'usufruit : cette renonciation n'est pas translatrice; l'héritier est considéré comme ayant eu la propriété dès le moment du décès. Le droit fixe de 3 francs est seul exigible.

3^o *Droit de transcription*

Indépendamment du droit de mutation, toute transmission de propriété immobilière entraîne en général le droit de transcription.

Les causes qui éteignent l'usufruit peuvent se diviser en deux classes ; celles qui éteignent l'usufruit absolument *erga omnes*, et celles qui laissent subsister les droits hypothécaires consentis par l'usufruitier à des tiers : telles sont la cession de l'usufruit, la renonciation unilatérale de l'usufruitier et la déchéance prononcée contre lui pour abus de jouissance. Le nu propriétaire peut avoir intérêt à les purger, et il a le droit de le faire, puisqu'il n'est obligé qu'en qualité de tiers détenteur. Or, pour les purger, il faut qu'il fasse transcrire son titre. L'acte de cession ou de renonciation et le jugement étant de nature à être transcrits, le droit de 1.50 % est exigible, même dans le cas où le droit de mutation ne le serait pas ; il s'ajoute alors au droit fixe.

L'exigibilité du droit de transcription est soumise à deux conditions : il faut d'abord qu'il n'ait pas été perçu lors du démembrement de la

propriété, ensuite que la consolidation ne s'opère pas au moyen d'un partage ou d'un acte équivalent.

Le droit de transcription, comme le droit de mutation, n'est exigible que lorsqu'il n'a pas été perçu par anticipation lors du démembrement. La vente avec réserve d'usufruit entraîne la perception du droit de mutation sur le prix exprimé, augmenté de moitié ; cette augmentation représente, nous l'avons vu, la valeur de l'usufruit évalué ainsi à forfait par la loi. La réunion par acte de cession pour un prix égal n'entraîne ni droits de mutation ni de transcription, puisqu'ils ont été perçus lors du démembrement.

En effet, le droit de vente de 5.50 % représente le droit de mutation à concurrence de 4 %, et le droit de transcription à raison de 1.50 %. La formalité de transcription entraînera un simple droit fixe.

Il faut donc poser comme principe général que, si le droit de transcription est compris dans le droit perçu par anticipation à l'origine, il ne sera pas dû : il ne saurait être perçu deux fois à propos de la même mutation. Dans le cas contraire, il devra être exigé.

Dans la vente avec réserve d'usufruit, si la réunion s'opère par un acte de cession, et si le prix est supérieur à l'évaluation à forfait de la loi, il y a un supplément de droit de mutation

sur la différence ; celle-ci sera passible également du droit de transcription.

La donation entre vifs, même par contrat de mariage, est soumise à un tarif comprenant le droit de transcription. Le donataire a acquitté le droit sur la valeur entière de la propriété, représentée par la capitalisation par 20 ou 25 du revenu. Il est vrai que l'acte de réunion est de nature à être transcrit ; mais, à l'époque du démembrement, le donataire, saisi seulement d'une nue propriété, ne devait aux créanciers du donateur que la représentation de la valeur de la nue propriété. Cependant, on a perçu le droit de transcription sur la valeur de l'usufruit non encore transmis, en vertu du principe de la loi du 22 frimaire an VII, décidant que la toute propriété doit être atteinte. Il ne saurait donc être perçu deux fois.

Le tarif applicable aux mutations par décès ne comprend jamais le droit de transcription, qui est spécial aux contrats. Par conséquent, quand le démembrement de la nue propriété et de l'usufruit procède d'une succession, le nu propriétaire n'a payé, au moment de la déclaration de succession, que le droit d'enregistrement seul ; il doit acquitter le droit de transcription lorsqu'il acquiert par actes entre vifs, que la cession ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

La seconde condition nécessaire pour rendre le droit de transcription exigible, c'est que la consolidation ne s'opère pas par un acte rendant inutile la transcription.

Si la consolidation s'opère par l'effet d'un partage mettant fin à l'indivision résultant d'un usufruit partiel, il ne saurait y avoir lieu à la perception du droit de transcription. Le copartageant auquel est attribué l'immeuble dont il avait la nue propriété ne saurait purger les hypothèques créées de son chef, dont il est censé avoir été propriétaire *ab initio*, par suite de l'effet rétroactif du partage. D'un autre côté, l'effet rétroactif rend inutile la purge des hypothèques consenties par l'usufruitier qui aurait grevé sa part en usufruit.

Nous avons examiné les différents cas où l'usufruit s'éteint par la cession de l'usufruitier de ses droits ; mais que faut-il décider si l'extinction se produit par la renonciation ?

Si le légataire d'un usufruit renonce à son droit avant d'avoir accepté, l'héritier est censé avoir été propriétaire du jour du décès : il n'y a donc pas mutation ; par conséquent, aucun droit de mutation ni de transcription ne saurait être exigé.

Mais, si l'usufruit a été séparé de la propriété et si l'usufruitier a exercé son droit, la renonciation, même pure et simple, n'a-t-elle pas le

caractère d'un acte translatif ? M. Démante, n° 752, soutient la négative. Il manque un des éléments pour que cet acte soit translatif : la mutation doit être l'effet du concours de deux volontés pour être soumise au droit proportionnel. Or, ici, la renonciation est un acte unilatéral : le nu propriétaire n'acquiert rien de l'usufruitier ; son droit est simplement libéré d'une charge.

En effet, cette renonciation n'a pas le caractère d'une cession ; d'où il suit que le droit de transcription n'est pas immédiatement exigible.

Mais, si le nu propriétaire accepte la renonciation, celle-ci a le caractère translatif. L'usufruitier ne peut plus revenir sur sa décision, et son droit se trouve définitivement au profit du nu propriétaire. Cette renonciation n'a pas besoin d'être expresse, et peut résulter soit d'actes postérieurs, soit de faits parvenus à la connaissance de l'administration. Cette renonciation a le caractère translatif, et équivaut à une cession avec toutes ses conséquences.

CHAPITRE III

RÉUNION DE LA NUE PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT

§ 1^{er}

DROIT DE MUTATION

« Lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit acquerra la nue propriété, il paiera le droit d'enregistrement sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit. » (Art. 15, n° 8, 2^{me} alinéa, de la loi du 22 frimaire an VII.)

Cette disposition est générale : la nue propriété, en effet, n'est pas appelée naturellement à se réunir à l'usufruit ; dans aucun cas, l'usufruitier ne peut être soustrait au droit. La loi ne fait aucune distinction, que l'acquisition ait lieu à titre gratuit ou à titre onéreux, si l'usufruitier a déjà acquitté le droit sur la valeur de son droit.

La réunion a-t-elle lieu par une cession à titre onéreux, le prix représente naturellement la valeur de la nue propriété ; ce sera donc la base de l'impôt. Mais de nombreuses difficultés

se présentent dans la pratique : il arrive souvent qu'un immeuble est vendu pour la totalité, l'usufruitier n'ayant droit qu'à une partie de la jouissance. On ne peut percevoir sur la totalité du prix ; celui-ci représente, en effet, la valeur de la toute propriété.

On déterminera la valeur de l'usufruit total d'après les règles établies par l'instruction 1200, § 7 ; il équivaut à la moitié de la propriété ; on calculera d'après cette base les droits de l'usufruitier partiel, et leur valeur sera déduite du prix total.

Lorsque la réunion de la nue propriété résulte d'une succession, d'un legs, d'une donation, il faut apprécier la valeur. Il n'a point paru nécessaire d'appeler les parties à une déclaration estimative dans l'espèce où la loi donne elle-même les moyens de l'évaluer.

En effet, les n^{os} 2, 4, 7 de l'article 15 de la loi de frimaire portent la valeur des biens en propriété et jouissance à vingt fois le revenu ; les n^{os} 3 et 8 fixent à dix fois le revenu la valeur de l'usufruit séparé de la propriété ; il reste donc, pour la nue propriété seule, une valeur de dix fois le revenu, égale à celle de l'usufruit. Enfin, la loi de frimaire évalue toutes les valeurs viagères à la moitié seulement des valeurs perpétuelles ; on doit donc appliquer ici les règles générales.

On peut cependant soulever une objection : cette évaluation de moitié de la valeur de la toute propriété s'applique bien aux mutations à titre gratuit ; mais nous avons vu que, dans la vente avec réserve d'usufruit, l'usufruit ne vaut que la moitié de la nue propriété. Mais on échappe facilement à cette objection ; le législateur a dans ce cas particulier obéi à des considérations toutes spéciales. L'acquéreur à titre onéreux a été plus favorisé que l'acquéreur à titre gratuit ; le législateur a fait exception à la règle générale, qui veut que la nue propriété supporte l'impôt sur la valeur de la toute propriété : l'acquéreur à titre gratuit a tout à gagner. L'acquéreur à titre onéreux débourse un prix ; il contracte un engagement dont le caractère aléatoire peut se retourner contre lui : il était juste de lui accorder une compensation eu égard aux charges imposées.

Cependant, ce système est loin d'être conforme à l'équité : une déclaration estimative des parties eût donné des résultats plus satisfaisants et plus conformes aux intérêts réciproques des parties et du Trésor. Sans doute, la fraude était à craindre par une évaluation dérisoire de la nue propriété ; mais l'administration n'est pas désarmée, et, par l'expertise, elle peut prouver les dissimulations et sauvegarder les intérêts du Trésor, et faire rentrer les droits régulièrement dus.

Nous avons vu que, dans la vente, le prix exprimé représentait la nue propriété transmise; mais que faut-il décider si le prix n'est payable qu'au décès de l'usufruitier, sans intérêts? On pourrait supposer que le prix représente la valeur de la toute propriété, les intérêts étant l'équivalent de la privation de jouissance; le droit ne devrait donc être perçu que sur la moitié du prix. Mais la jurisprudence n'a pas admis cette solution; c'est le prix exprimé qui doit servir de base à la liquidation et à la perception du droit de mutation. Cette règle est applicable aux meubles et aux immeubles. (Cassation, 5 novembre 1873, D. P. 74, 1, 107.)

Pour les créances, la cession n'est passible du droit que sur la moitié du capital de la créance cédée.

Pour les échanges et les transmissions à titre gratuit, la valeur de la nue propriété est obtenue en multipliant le revenu par dix ou douze fois et demie. Mais, si le donataire d'un usufruit qui doit cesser au décès du donateur est institué par celui-ci légataire universel, il est manifeste qu'il recueille dans la succession de son auteur, non une simple nue propriété, mais une pleine propriété; son usufruit a en effet disparu du jour du décès du donateur.

§ 2

DROIT DE TRANSCRIPTION

La transmission de la nue propriété rend aussi exigible le droit de transcription : il n'y a, en effet, aucune indivision entre la nue propriété et l'usufruit.

Le droit de transcription sera donc perçu sur la valeur de la nue propriété : celle-ci est susceptible d'être grevée d'hypothèques et le seul moyen de les faire disparaître est la purge; peu importe que la cession ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

En cas d'usufruit partiel, l'acte par lequel l'usufruitier acquiert la pleine propriété a deux caractères : le caractère d'une vente pour transmission de nue propriété sur laquelle il n'avait aucun droit ; il n'est qu'un acquéreur ordinaire, et les hypothèques du fait du vendeur restent pleines et entières. Par suite, cet acte est de nature à être transcrit. A l'égard de l'usufruit pour lequel le nu propriétaire était en état d'indivision, il y a là une licitation pure et simple produisant tous les effets d'un partage. La transcription, en tant que préliminaire de la purge, n'a d'utilité qu'eu égard à la nue propriété ;

cependant, le droit de transcription est exigible sur la totalité du prix, parce que cette formalité est indivisible, et ne peut être accomplie que sur l'acte entier et l'énonciation entière du prix. La raison en est que l'impôt, dans ce cas, représente la rémunération du service rendu aux parties par l'accomplissement de cette formalité, et doit, dès lors, être proportionné à la valeur des biens transmis. Cette solution a été admise par un arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 1885. (Dalloz, R. P., 1886, 1, 86.)



DEUXIÈME PARTIE

Législation comparée

CHAPITRE I^{er}

LÉGISLATION BELGE

La législation belge est celle qui se rapproche le plus de la législation française : elle est fondée sur les mêmes principes.

La nue propriété est traitée comme la pleine propriété relativement à la quotité des droits ; mais, pour accorder une compensation à la charge résultant de l'usufruit, le paiement en est différé jusqu'à l'époque de la reconstitution de la propriété.

« En cas d'usufruit, s'il s'agit de la succession d'un habitant de ce royaume, il sera sur-
« sis, jusqu'à l'époque de la réunion de l'usu-
« fruit à la nue propriété, au paiement du droit
« de succession pour ce qui est recueilli ou
« acquis en nue propriété, ainsi que pour les
« mutations de celle-ci ayant lieu par décès
« avant la réunion, sauf à fournir une caution
« pour le droit dû.

« Il n'est point accordé de sursis pour le
« paiement du droit de mutation: celui dû pour la
« propriété et celui pour l'usufruit seront simul-
« tanément acquittés dans le délai de l'article 23;

« mais il ne sera dû aucun droit pour la réu-
« nion de l'usufruit à la nue propriété. » (Loi du
27 décembre 1817, article 20.)

Cette disposition provoque deux remarques.
D'abord, la législation belge est imparfaite ;
elle aurait dû accorder le sursis dans tous les
cas : l'acquéreur à titre gratuit entre vifs ou à
titre onéreux ne jouit pas de cet avantage.
On ne voit pas de raison sérieuse pour justifier
cette inégalité : toute propriété, quel que soit
le mode de transmission, est sujette à une dé-
préciation plus ou moins considérable résul-
tant de la privation de jouissance.

La seconde observation, c'est que le sursis
ne s'étend même pas à tous les droits occasion-
nés par les mutations par décès : il n'est pas
applicable à l'impôt connu spécialement sous
le nom de droit de mutation par décès, qui se
perçoit sur les immeubles laissés en Belgique
par un non-habitant. Cette mesure restreint
encore la portée de la règle tracée par l'article 20
de la loi du 27 décembre 1817, quoiqu'elle se
justifie assez par la nature même de l'avantage
concédé. Il eût été fort difficile, en effet, de
recouvrer un impôt dû par des étrangers après
un certain délai.

La loi belge met une condition à la jouis-
sance de ce délai pour le paiement des droits :
c'est une caution répondant de la somme acquise

au Trésor au moment où elle est fournie ; cette caution doit être suffisante, et, en cas de difficultés, c'est aux tribunaux à apprécier si elle offre assez de garantie. Le cautionnement est constaté par un acte en forme, rédigé sur un projet approuvé du directeur de l'enregistrement.

Cette condition, équitable en principe, ne laisse pas de produire de grandes difficultés en pratique. La solvabilité de la caution peut donner lieu à des contestations qui entraînent un ralentissement dans le service, capable de causer de graves préjudices au Trésor.

La conséquence la plus importante de ce système, c'est que la transmission actuelle de la nue propriété n'est pas frappée d'impôt. S'il est exagéré de lui attribuer une valeur équivalente à la pleine propriété, il ne l'est pas moins de ne lui donner aucune valeur actuelle.

Cette législation ne comporte pas un progrès bien sensible sur la loi du 22 frimaire an VII.

CHAPITRE II

LÉGISLATION ITALIENNE

La législation italienne a pris pour base de perception de l'impôt le véritable principe : l'acquéreur de la nue propriété doit payer l'impôt sur la valeur de l'objet transmis au moment même de la mutation.

« Dans les transmissions de nue propriété, « soit par actes entre vifs, soit pour cause de « mort, la valeur de cette nue propriété est assu- « jétie au droit, à l'époque de la mutation, sur « une valeur égale à la différence entre la « valeur de la pleine propriété et celle de l'usu- « fruit. A l'extinction de l'usufruit, le droit sera « dû sur la valeur pour laquelle l'usufruit a été « déduit lors de la perception du droit sur la « nue-propriété. Cette dernière disposition est « également applicable aux réunions de l'usu- « fruit à la nue propriété transmise à titre oné- « reux, à la différence que la taxe à exiger à la « réunion de l'usufruit doit frapper la différence « entre le prix correspondant assujéti au droit « lors de l'aliénation de la valeur de la pleine « propriété. » (Loi du 13 septembre 1874, art. 17.)

La conséquence nécessaire de ces dispositions, c'est l'évaluation de l'usufruit. Le législateur italien a considéré avec raison que l'usufruit ne devait pas être évalué, comme dans la loi française, à la moitié de la valeur de la pleine propriété : cette évaluation est en effet arbitraire et peu conforme à la réalité des faits.

Aussi a-t-il cherché à donner à l'usufruit une valeur rationnelle basée sur l'âge de l'usufruitier.

« Si l'usufruit est à temps indéterminé ou
« doit durer plus de dix ans, il représente la
« valeur entière de la chose, lorsque l'usufruitier
« n'a pas 50 ans révolus, et le quart de cette valeur
« si l'usufruitier a dépassé cet âge. Si l'usu-
« fruit doit durer au moins dix ans, il est évalué
« à autant de vingtièmes de la valeur de la pro-
« priété qu'il existe d'années de jouissance, sous
« la réserve que, quand l'usufruitier est âgé de
« plus de 50 ans, l'usufruit ne peut être en aucun
« cas évalué à plus de cinq vingtièmes. »

L'application du principe ainsi comprise est des plus contestables : si l'âge de l'usufruitier doit entrer en ligne de compte pour l'évaluation de l'usufruit, il doit y tenir une place plus importante, et l'on doit diviser la vie de l'usufruitier en un certain nombre de catégories pour déterminer la dépréciation produite progressivement à l'âge. On ne saurait admettre que

l'usufruit constitué sur la tête d'une personne de 50 ans absorbe la totalité de la valeur de l'objet, alors que le même droit appartenant à un usufruitier de 51 ans ne représente plus que le quart de cette valeur.

Les conséquences de ces dispositions sont désastreuses au point de vue du recouvrement de l'impôt. Dans le premier cas que nous venons de citer, on n'attribue aucune valeur à la nue propriété; il est sursis à la perception des droits jusqu'à la reconstitution de la propriété, et cela, sans aucune garantie pour le Trésor. Il est évident que, pendant cet intervalle, les biens peuvent disparaître ou se transformer, le nu propriétaire devenir insolvable : c'est renoncer tacitement à une partie de l'impôt à recouvrer.

Dans le second cas, on perçoit, lors de la réunion, un droit sur la valeur que représentait l'usufruit au moment du démembrement. C'est là une conséquence que nous ne saurions admettre : ce qui est transmis, ce n'est pas la propriété entière, mais la propriété sans le droit de jouissance.

Or, si le législateur évalue la propriété en tenant compte de la dépréciation produite par ce démembrement, et s'il en frappe la mutation d'un impôt, l'objet de la transmission est atteint tout entier. Il ne saurait être rien dû de plus :

réclamer un impôt complémentaire au moment de la réunion, c'est demander à l'acquéreur de payer sur une valeur plus considérable que celle transmise. La nue propriété sans l'expectative de réunir la jouissance serait un droit illusoire ; elle doit devenir nécessairement frugifère.

CHAPITRE III

LÉGISLATION ANGLAISE

La législation anglaise présente une particularité relativement au régime fiscal des successions : elle considère la propriété immobilière comme un droit viager. L'impôt ne porte jamais sur la valeur intégrale des biens ; il est calculé sur ce que l'on appelle l'intérêt de vie de l'héritier, c'est-à-dire sur le temps plus ou moins long pendant lequel, à raison de son âge, le successeur doit conserver personnellement la propriété des immeubles. Cette manière d'envisager la propriété individuelle est le résultat du régime de la propriété foncière en Angleterre, qui est grevée en grande partie de substitutions, et modifiée par l'emploi de l'emphytéose depuis des siècles. Ce système ne saurait être appliqué en dehors du territoire de ce pays. Il a l'avantage d'atteindre, dans une proportion raisonnable, les biens qui passent successivement dans les mains de personnes âgées. Le taux élevé sur les successions, si on ne le diminue pas, conduit, dans la plupart des législations fiscales modernes, à la confiscation partielle du capital.



TROISIÈME PARTIE

Critique de la législation du 22 frimaire an VII

RÉFORMES A RÉALISER

La législation du 22 frimaire an VII conduit aux résultats les plus contradictoires et les plus fâcheux pour les intérêts réciproques des parties et du Trésor.

Le législateur s'est placé à un point de vue tout spécial : il a considéré le résultat final de la transmission de la nue propriété, qui est la réunion dans la même main de tous les droits du propriétaire. La nue propriété est assimilée à la pleine propriété pour la perception de l'impôt, et l'usufruit à la moitié de cette valeur. La conséquence logique est le paiement des droits au moment de la mutation, dans les délais accordés par la loi. La situation faite au contribuable est

souvent désastreuse ; c'est ce qu'a fait ressortir la discussion de la loi du 25 février 1901. Un immeuble est légué à une personne n'ayant aucun lien de parenté avec le donateur et sans fortune : si l'usufruitier est jeune, la libéralité se réduira à rien dans la plupart des cas. La nue propriété a peu de valeur ; le légataire, ne pouvant disposer des revenus, est forcé soit d'emprunter, mais il le fera à des conditions tellement onéreuses que ce sera renoncer à son droit, soit de l'aliéner.

Dans cette dernière hypothèse, il en retirera un prix très minime, absorbé souvent en totalité par les droits de mutation fort importants. Si le légataire dispose de capitaux, il fera l'avance d'une somme considérable dont il perdra les intérêts pendant toute la durée de l'usufruit. Il est exposé, pendant cet intervalle, à voir disparaître, par suite de la mauvaise administration de l'usufruitier ou d'un cas fortuit, les objets sur lesquels repose sa nue propriété ; il peut aussi décéder avant l'extinction de l'usufruit.

Ce principe est appliqué dans toute sa rigueur aux mutations à titre gratuit. La valeur de la nue propriété sera déterminée par la capitalisation du revenu au denier 20 ou 25 ; pour l'usufruit, s'il est transmis en même temps, au denier 10 ou 12,50. Ainsi donc, l'impôt atteindra

un capital formé de 30 ou 37 fois et demie le revenu, alors que la toute propriété ne paiera que sur 20 ou 25 fois. Cette dernière n'est cependant la réunion que des deux premiers éléments. C'est là une conséquence injustifiable de ce système.

Le législateur, sauf en cas d'échange, a traité plus favorablement l'acquéreur à titre onéreux. Dans la vente avec réserve d'usufruit au profit du vendeur, le droit proportionnel n'est dû que sur le prix exprimé dans le contrat, augmenté de moitié. Cela ne représente pas la propriété pleine et entière. Dans la vente de l'usufruit et de la nue propriété à deux personnes distinctes, moyennant des prix distincts, la transmission de la nue propriété ne donne lieu à l'impôt que sur le prix qui lui est attribué; il n'y a plus là de paiement par anticipation, même partiel, pour l'expectative de l'usufruit. Comment expliquer des résultats aussi singuliers, et justifier, d'après la nature de la convention qui la transmet, la différence de la valeur imposable attribuée à la nue propriété? « Le « système de la loi, dit Championnière, n'a rien « de raisonnable et peut-être rien de raisonné; « c'est une des négligences qui échappent, mal- « heureusement, au législateur. » (N° 3494.)

Doit-on unifier l'application du principe en admettant que, dans tous les cas, quel que soit

le mode de transmission, la nue propriété sera passible du droit proportionnel, comme la pleine propriété, en l'exigeant lorsque la mutation sera complète, à la réunion de l'usufruit.

Mais la remise à une date ultérieure de la perception d'un impôt demande nécessairement une garantie ; c'est un droit incontestable pour le Trésor. Le droit est dû par l'acquéreur de la nue propriété, parce que ce droit est le prix de la mutation qui l'a investi de l'expectative de l'usufruit à laquelle l'impôt se réfère. L'ajournement n'est qu'un terme de grâce qui ne saurait modifier l'obligation ; une caution serait donc nécessaire. L'adoption de cette mesure ne laisserait pas de faire naître de nombreuses difficultés. Qui devrait en apprécier la solvabilité ? La rédaction de l'acte de cautionnement entraînerait des frais et des lenteurs peu compatibles avec la nécessité d'assurer le prompt recouvrement des impôts.

Le principe même en serait contestable : le droit de mutation doit atteindre la valeur de l'objet au moment même de la transmission. Il n'y a qu'une seule solution : c'est la détermination de la valeur de l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier.

En déduisant cette valeur de celle de la pleine propriété, on obtient la nue propriété : voilà la véritable base du droit de mutation.

Non seulement l'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété est arbitraire, mais la valeur de la pleine propriété des immeubles qui sert à déterminer leur valeur respective n'est pas plus conforme à la réalité. Il faut toutefois en excepter les mutations à titre onéreux comportant l'expression d'un prix : c'est ce dernier qui sert de base à l'impôt. Rien de plus juste : les parties sont les premières à connaître la valeur réelle des choses, et leur déclaration doit être acceptée. Pourquoi avoir, dans tous les autres modes de transmission, substitué la valeur obtenue par la capitalisation au denier 20 ou 25 ?

« Cette distinction nous vient de l'ancienne
« législation, dit Garnier. Les lods et ventes, dans
« la législation féodale, étaient un impôt payé
« au seigneur direct pour toute vente ou acte
« équipollent à la vente. D'autre part, le seigneur
« se prétendait propriétaire originaire de tous
« les biens situés dans sa souveraineté, con-
« sentait à aliéner fictivement les fiefs à chaque
« mutation par décès, moyennant l'abandon
« d'une année de revenu. Ce droit s'appelait
« relief. Ces droits de mutation étaient donc, à
« cette époque, de deux espèces : ils avaient
« deux origines parfaitement distinctes ; ils
« étaient payés au seigneur, le premier en qua-
« lité de souverain, le second en qualité de pro-
« priétaire. Ainsi, le droit de relief se payait

« sur la valeur du revenu et le droit de vente
« sur le capital exprimé. » (Garnier, v° *Expertise*, n° 209.)

Mais cette distinction pour la perception des droits de mutation, qui, dans l'ancienne législation, était une conséquence logique du régime féodal, n'a plus de motif plausible sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, dont l'article 4 veut que les droits se perçoivent sur les valeurs. Il est évident, en effet, que, quel que soit le mode de transmission d'un immeuble, vente donation ou succession, cet immeuble aura la même valeur pour le nouveau possesseur, qu'il soit acquéreur, donataire ou héritier.

La capitalisation du revenu est une méthode arbitraire de déterminer la valeur d'un immeuble d'après un rapport fixe établi entre le revenu et le capital. La proportion peut varier sous l'influence des circonstances plus ou moins diverses. De plus, le taux est insuffisant, dans la plupart des cas, à déterminer la valeur vénale ; dans d'autres, au contraire, il conduit à un résultat bien supérieur. Enfin, il permet à certaines propriétés, comme les châteaux, d'échapper en grande partie à l'impôt. Malgré les entraves apportées à la libre circulation des biens, la propriété immobilière change de mains tous les vingt ans ; il est donc facile, à l'aide des renseignements conservés par l'administration, de

connaître la valeur vénale. Pour déterminer la valeur des biens par la capitalisation au denier 20 ou 25, on a recours au prix des baux courants. Mais, en France, il n'y a guère plus de 30 % de la propriété foncière qui soit soumise au régime du fermage, 12 % au métayage et 52 % exploitée par le propriétaire. On est donc forcé, dans la plupart des cas, de recourir à l'évaluation des parties. Pourquoi préférer l'évaluation en revenu à celle en capital ? Nous verrons, dans l'étude de la loi du 25 février 1901, les raisons toutes spéciales qui ont conduit à maintenir le système de la législation de frimaire.



QUATRIÈME PARTIE

Loi du 25 février 1901

PRINCIPE DE LA NON-RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES

Avant d'aborder l'étude de la nouvelle loi, il est nécessaire de déterminer dans quelle mesure aura lieu son application. Les lois fiscales, lorsqu'elles établissent un nouveau tarif pour procurer des ressources plus importantes au Trésor, doivent-elles entrer en vigueur du jour de leur promulgation ou, au contraire, doivent-elles respecter les droits acquis ?

Dans l'ancien droit, il était de règle que les tarifs nouveaux atteignaient toutes les perceptions à faire depuis leur mise en vigueur, sans égard à la date des actes soumis aux droits.

Bosquet, dans son *Traité des domaines*, s'exprime ainsi : « Tout tarif des droits de con-
« trôle, d'insinuation et de petit scel, fait une loi

« qui doit être observée dès l'instant de sa publication ou du jour auquel son effet est fixé, tant
« pour les actes passés antérieurement que
« pour ceux qui n'ont pas été faits depuis. Dès
« cet instant, il n'y a plus qu'une perception
« subordonnée à la loi subsistante, sans avoir
« égard à la date des actes. Cela a été reconnu
« par un arrêt de règlement. » (V° *Tarif*.)

C'était là une maxime de la Ferme, établie par la Ferme elle-même et dans son intérêt, les tarifs allant toujours en augmentant. Guy Coquille énonce la même idée en lui donnant une portée générale : « Car il est de règle, dit-il, « que l'impôt, une fois mis, en France, ne se « retranche jamais. »

Plusieurs lois spéciales adoptèrent le principe de l'ancien régime. La loi du 14 thermidor an IV éleva le tarif des droits de mutation à titre onéreux, et décida que ce droit serait applicable quelle que fût la date de l'acte. La loi du 9 vendémiaire an VI, article 16, établit la même règle pour les mutations à titre gratuit. La loi du 27 ventôse an IX, dans son article 1^{er}, donne une règle générale : « A compter du jour de la présente, les droits d'enregistrement seront perçus et liquidés suivant l'application de la loi du 22 frimaire an VII, quelle que soit la date des actes et mutations. »

L'administration, dans son instruction du

27 avril 1831, n° 1362, adopta complètement cette doctrine, et en décida l'application à propos de la loi du 27 avril 1831 (art. 17), qui frappait du droit proportionnel les actes d'acquisition et les dons et legs faits au profit des hospices et autres établissements publics, jusqu'alors exempts d'impôt. Voici le texte : « A partir de la publication
« de la loi du 18 avril courant, et conformément
« au principe établi par l'article 1^{er} de la loi du
« 27 ventôse an IX, les actes et legs dont il
« s'agit seront soumis aux mêmes droits proportionnels d'enregistrement et de transcription que les acquisitions, donations et legs
« qui ont lieu au profit des particuliers. »

Mais cette doctrine n'a pas triomphé : elle fut rejetée unanimement par tous les tribunaux, et un arrêt de la Cour de cassation du 4 février 1834 a consacré ce principe.

« Attendu que les lois du 22 frimaire an
« VII, 22 ventôse an IX et autres lois spéciales
« en matière d'enregistrement, ne sont applicables qu'aux cas qu'elles ont prévus, et ne contiennent pas de dérogation au principe absolu
« de la non-rétroactivité des lois, consacré dans
« l'article 2 du Code civil. » (Sirey 1834, 1, 97.)

Les lois qui renferment des dérogations au principe de la non-rétroactivité sont des exceptions qui doivent être interprétées d'après la spécialité de leur formule. Il ne peut évidem-

ment ressortir, ni de leur texte ni de la jurisprudence à laquelle ces textes ont donné lieu, aucune règle de droit servant à fixer l'étendue des autres. Il en est ainsi des lois de l'an IV et de l'an VI. La loi du 27 ventôse an IX semble avoir une portée plus générale, si l'on s'en tient au texte même de l'article 1^{er}; mais l'exposé des motifs nous permet de donner à ce texte sa véritable valeur. La loi a eu pour but de mettre fin à quelques procès qui pouvaient encore s'élever et dont les solutions étaient douteuses, attendu l'incertitude des dates et les efforts de la fraude.

Si l'on se reporte aux lois constitutives de l'enregistrement, on voit le principe de la non-rétroactivité énoncé formellement. L'article 21 de la loi du 19 décembre 1790, qui était la loi fondamentale de l'enregistrement avant la loi du 22 frimaire an VII, s'exprime ainsi : « La perception des droits d'enregistrement, réglée par le présent décret et par le tarif annexé, n'aura aucun effet rétroactif. » La loi de frimaire n'est pas moins formelle dans son article 73 :

« Toutes les lois rendues sur les droits
« d'enregistrement et toutes dispositions d'autres
« lois y relatives sont et demeurent abrogées
« pour l'avenir. Elles continueront d'être exécutées à l'égard des actes faits et des mutations

« effectuées avant la publication de la pré-sente. »

Le principe de la non-rétroactivité des lois n'est établi que pour sauvegarder les droits acquis, et les mettre à l'abri des atteintes que le législateur pourrait leur porter ; mais tous les droits non encore acquis sont soumis à la nouvelle loi, sans qu'il y ait restriction pour cela au principe que nous avons admis.

Or, quand un impôt est-il acquis au sens de la loi ? L'arrêt de 1834 cité plus haut donne la réponse à cette question : « Un droit est acquis au Trésor quand il est ouvert. » Un droit n'est pas ouvert s'il n'est pas dû ; c'est l'instant où il commence à être dû qui en forme et caractérise l'ouverture.

Donc, toutes les fois qu'un droit sera ouvert au profit du Trésor, au moment où surviendra une modification de tarif, cette modification ne pourra pas, à défaut de dispositions contraires dans la loi, atteindre la créance. Au contraire, toutes les fois que le droit ne sera pas ouvert, c'est-à-dire qu'il ne commencera pas à être dû, il ne sera pas acquis, et il tombera sous l'empire de la nouvelle tarification.

Pour faire l'application de cette règle, il est nécessaire de faire une distinction : les droits d'enregistrement peuvent se diviser en deux catégories.

Les premiers sont exigibles, indépendamment de la présentation d'un acte à la formalité de l'enregistrement : c'est le caractère distinctif des droits de mutation.

Nous trouvons, d'une part, les droits sur les mutations entre vifs d'immeubles : ils s'ouvrent dès que la transmission est opérée entre les parties, sans qu'il soit nécessaire que cette transmission soit constatée par un titre ; puis les droits sur les mutations par décès de toute espèce de biens, qui sont acquis au Trésor par le fait du décès de l'auteur de la succession. Ce sont les mutations ayant un effet actuel.

Que faut-il décider pour les mutations dont l'effet est éventuel ? Les droits y relatifs sont fixés à l'instant où, d'après les principes du droit civil, la transmission s'est opérée ; ce n'est pas à la date de ces actes qu'il faut se reporter, mais à l'époque où les actes produisent leur effet. Par exemple, l'institution contractuelle n'a d'effet qu'au décès de l'instituant ; son existence est en effet soumise à la survie de l'institué.

Pour ces impôts, la créance du Trésor résulte du fait de la mutation ou de la rédaction de l'acte. Elle prend naissance à cette époque, et elle constitue, dès lors, à son profit, un droit acquis dont l'existence est désormais certaine.

La seconde catégorie comprend les droits d'actes dont l'enregistrement n'est pas obliga-

toire ; ce qui donne ouverture au droit du Trésor, c'est le fait de la présentation à la formalité ou de l'usage qui y est assimilé. Tant que ces événements ne se sont pas produits, le droit du Trésor ne repose que sur une expectative. « Il « est évident, dit Merlin, que cette expectative « ne constitue pas un droit acquis ; car il est « impossible de considérer comme acquis le « droit qui n'est pas encore ouvert, et dont l'ex- « pectative ne repose que sur un acte toujours « révocable. » (*Répertoire*, v° *Effet rétroactif*.)

Les conséquences des règles que nous venons d'établir sont faciles à déduire. L'impôt des mutations et des actes assujétis à l'enregistrement dans un délai déterminé, constituant un droit immédiatement acquis au Trésor, échappe aux modifications de tarif survenues entre l'époque de leur ouverture et celui de leur paiement.

Les délais accordés pour les mutations entre vifs de propriété d'usufruit ou de jouissance ne suspend pas l'obligation ; il en retarde l'exécution. Par conséquent, ces diverses mutations continueront à être régies par la loi de frimaire, bien que la déclaration n'ait pas été souscrite, ou que l'acte translatif n'ait pas été soumis à la formalité de l'enregistrement.

Au contraire, les droits qui atteignent les actes non soumis à la formalité de l'enregistre-

ment dans un délai déterminé, sont soumis à la loi en vigueur lors de leur présentation à cette formalité.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

La loi du 25 février 1901 repose sur deux principes essentiels, nécessaires pour assurer le recouvrement de l'impôt et la simplification de la perception. Le premier, c'est la perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la nue propriété, de manière qu'il n'y ait aucune surséance pour l'expectative de la résolution ultérieure de jouissance.

Deux amendements présentés, l'un à la Chambre des députés, l'autre au Sénat, relatifs au sursis pour la perception du droit, ont été successivement repoussés.

M. Gervaise, à la Chambre des députés, a proposé d'accorder un sursis à l'acquéreur de la nue propriété jusqu'à la réunion de la jouissance. La nue propriété est une valeur, un capital, mais un capital improductif que le nu propriétaire ne peut entamer jusqu'à la réunion. Il est absolument dans le même cas que celui qui

n'a rien touché et qui peut-être ne touchera rien; car il ne peut disposer de rien. Lui imposer le paiement d'un impôt, c'est une iniquité fiscale : l'acquittement des droits se fera lorsque l'usufruit prendra fin. Mais, en cas de cession, ces droits deviendraient immédiatement exigibles.

Cet amendement repose sur une conception erronée. Sans doute, la nue propriété n'est pas une valeur productive de revenu ; mais on ne peut en conclure qu'elle n'a aucune valeur actuelle : les nombreuses transactions auxquelles elle donne lieu chaque jour en sont la constatation.

La seconde partie de l'amendement, qui décide qu'en cas de cession, les droits seraient exigibles, n'offre pas une garantie suffisante : les cessions immobilières peuvent être facilement constatées ; mais celles relatives aux meubles sont d'une constatation impossible.

L'amendement n'a pas été adopté.

La question a été de nouveau débattue au Sénat; M. de Saint-Rhomme a présenté l'amendement suivant : « Quant aux droits frappant la
« nue propriété, l'héritier aura le droit d'opter
« entre les deux solutions suivantes :

« 1° Soit de payer immédiatement le montant
« des droits de succession frappant la nue pro-
« priété, selon le nouveau tarif fixé par la nou-
« velle loi ;

« 2° Soit de ne payer les droits de succession
« qu'à l'extinction de l'usufruit ; mais alors il
« paiera le droit entier sans aucune réduction
« du droit d'usufruit, comme s'il s'agissait d'une
« succession ouverte.

« Dans ce second cas, au moment de la déclara-
« tion de succession, l'héritier nu propriétaire
« devra souscrire une soumission contenant son
« option, et acceptant le paiement des droits dus
« au moment de la fin de l'usufruit. En vertu de
« cette soumission, il sera pris hypothèque sur
« les immeubles, et, d'autre part, le capital des
« valeurs mobilières sera frappé d'opposition au
« profit du Trésor, jusqu'à concurrence du mon-
« tant des droits reconnus par la soumission.

« Dans les successions où l'usufruitier sera
« dispensé de faire inventaire et de fournir cau-
« tion, le droit entier ci-dessus spécifié ne sera
« dû que sur les valeurs constituant l'actif de la
« succession à l'extinction de l'usufruit. »

Cet amendement se place à un point de vue spécial : il a trait uniquement aux mutations à titre gratuit par décès. Il arrive souvent que l'héritier ou le légataire de la nue propriété n'a pas de fortune personnelle lui permettant de faire face au paiement des droits. Exiger le paiement immédiat, c'est le forcer à aliéner son droit à vil prix ou à emprunter à des conditions trop onéreuses : c'est ce que cette disposition

voudrait empêcher. Elle adopte un système mixte ; elle préconise le droit d'option au profit du contribuable, ou de payer sur la valeur actuelle de la nue propriété au moment du démembrement, ou de payer sur la valeur entière de la propriété au moment de la réunion de la jouissance. Cette question de l'usufruit se rattache intimement au projet de loi actuel : l'usufruit est la principale charge de la succession, et il ne peut être, d'après l'auteur de l'amendement, considéré que comme une dette grevant la nue propriété. Or, c'est là le but de la réforme actuelle ; c'est de n'imposer l'héritier que sur l'actif net recueilli dans la succession. Faire payer immédiatement sur la valeur de la nue propriété, c'est imposer à l'héritier une charge souvent égale à la valeur de ce droit. Si on attend à percevoir l'impôt au moment de la réunion de l'usufruit, tout l'avantage est pour le Trésor ; ce n'est pas une valeur dépréciée par une charge considérable, mais la pleine propriété entièrement libre qu'on atteint. L'hypothèque assurera une garantie suffisante pour les valeurs immobilières ; les valeurs mobilières seront frappées d'opposition ; si elles disparaissent avant la réunion, le Trésor subira le même sort que le nu propriétaire. Il serait souverainement injuste de faire payer un droit de mutation à celui qui ne touche rien.

L'usufruit est une charge pour le nu propriétaire, c'est vrai ; mais ce n'est pas une dette ayant fait partie du patrimoine du défunt. C'est une charge qui consiste en un démembrement de la propriété transmise, démembrement créé par le défunt lui-même, pour le temps qui suivra son décès. La nue propriété a sa valeur propre, bien indépendante de celle de l'usufruit.

Les droits de mutation, si l'usufruitier est jeune, absorberont la valeur de la nue propriété. Ce reproche était complètement fondé sous l'ancienne législation, qui considérait la nue propriété comme équivalente à la pleine propriété. Maintenant, celle-ci n'a plus qu'une valeur de 3/10 de la propriété entière eu égard à l'âge de l'usufruitier très jeune. Si nous supposons que le taux est de 10 %, la propriété peut être évaluée 100.000 fr. ; le nu propriétaire verra son droit estimé à 30.000 fr., soit, à 10 %, 3.000 fr. de droits. Ce dernier ne sera pas nécessairement forcé d'aliéner ; il trouvera facilement à emprunter sur la nue propriété le montant des droits. D'ailleurs, cette objection peut être aussi formulée à propos des mutations de pleine propriété. Le légataire d'un immeuble qui forme son seul patrimoine et qui n'a pas d'avances, se verra dans la nécessité de vendre ou d'emprunter pour acquitter les droits de mutation.

Les garanties attribuées au Trésor donneraient lieu à des complications, dans la pratique, nuisibles aux intérêts du Trésor et à ceux des parties. Il serait nécessaire de transformer les valeurs mobilières au porteur en titres nominatifs afin d'assurer une surveillance sérieuse. Ces garanties disparaîtraient complètement, si l'usufruitier est dispensé de caution, et si son droit porte sur des valeurs au porteur. Va-t-on interdire la faculté accordée par l'article 601 du Code civil pour permettre l'application de cet amendement ? Ce serait impossible. D'ailleurs, on ne saurait admettre que le recouvrement de droits légitimement dus fût compromis par la mauvaise administration et la mauvaise gestion de leur fortune par les contribuables.

La conséquence la plus grave de ce système est de permettre au redevable de modifier à son gré l'assiette de l'impôt : ce résultat est incompatible avec les règles de notre régime fiscal actuel. Cela produirait des moins-values, allant en s'atténuant, il est vrai, mais que l'état présent de nos finances ne permet pas.

Le second principe est le paiement sur la valeur de la nue propriété et de l'usufruit, eu égard à l'âge de l'usufruitier : le législateur s'est efforcé de déterminer, d'une façon aussi exacte que possible, la valeur transmise. Il a repoussé l'ancienne conception, qui faisait de la nue pro-

priété l'équivalent de la pleine propriété. Nous allons examiner les moyens employés par le législateur dans les divers modes de transmission ; il les classe en trois catégories :

1° Les transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions ;

2° Les échanges et les mutations à titre gratuit, soit entre vifs, soit par décès ;

3° Les transmissions de créances, rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions.

Nous suivrons l'ordre établi par le législateur, en étudiant d'abord le démembrement de la propriété, puis la réunion de l'usufruit à la nue propriété et de la nue propriété à l'usufruit.

CHAPITRE I^{er}

CONSTITUTION DE L'USUFRUIT.

1^o *Transmission à titre onéreux.*

« Pour les transmissions à titre onéreux de
« biens autres que créances, rentes ou pen-
« sions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes
« les charges en capital, sauf application des
« articles 17 de la loi du 22 frimaire an VII et 13
« de celle du 23 août 1871. »

Et d'abord, il est nécessaire de délimiter le champ d'application de ce texte : il comprend la vente des meubles et des immeubles. Il établit une règle uniforme et une base unique de perception, c'est le prix.

Le prix est, selon la définition de Merlin, tout ce que le vendeur reçoit de l'acquéreur en échange de la chose qu'il lui vend ; c'est toute la somme d'argent que, sous une dénomination ou une autre, l'acquéreur tire de sa poche pour la faire entrer dans celle du vendeur. Ce que veut la loi, c'est que l'impôt porte sur le prix total de la vente. Elle ne se borne pas à atteindre le prix principal, c'est-à-dire la somme payée directe-

ment au vendeur ; elle ordonne d'ajouter au prix toutes les charges qui peuvent l'augmenter.

Les charges sont les obligations imposées à l'acquéreur, qui, avec le prix, représentent la valeur du fonds.

En matière immobilière, il est nécessaire de faire une distinction dans les charges : les unes doivent être ajoutées au prix ; les autres sont une conséquence nécessaire de l'acquisition.

Dans cette dernière catégorie rentrent celles qui pèsent sur le fonds, comme les servitudes : la raison en est bien simple ; c'est que ces charges, en diminuant la valeur de l'immeuble, diminuent par là même le prix qui la représente. Il en est de même des frais et loyaux coûts du contrat ; ils sont mis à la charge de l'acheteur par l'article 1593 du Code civil.

Au contraire, il faut ajouter au prix, comme charges, dans le sens que nous donnons ici, tous les frais qui ne peuvent être considérés comme ces frais d'actes et accessoires dont parle l'article 1593.

Ces frais ne comprennent pas notamment les frais faits pour parvenir à la vente ; ils doivent être payés naturellement par le vendeur, car ils lui profitent personnellement, ayant pour but de faire atteindre à l'immeuble vendu un prix supérieur.

Lorsque, par le contrat de vente d'un immeuble, l'acquéreur est chargé, en payant les intérêts de son prix, d'acquitter l'impôt foncier échu antérieurement à son entrée en jouissance, cette charge doit être évaluée et ajoutée au prix.

Le nouvel article 12 fait disparaître la distinction établie par la loi du 22 frimaire an VII entre la vente de l'usufruit et de la nue propriété à deux personnes distinctes, et la vente de la nue propriété avec réserve d'usufruit au profit du vendeur. Nous avons vu que, dans ce dernier cas, il fallait ajouter moitié du prix pour avoir la valeur de la nue propriété.

Cette disposition avait pour but d'éviter la fraude ; la loi nouvelle la prévient en décidant que toute réunion de l'usufruit, autre que celle produite par le décès ou le terme fixé, entraîne la perception du droit sur la valeur de l'usufruit au moment de cette réunion. La renonciation, même pure et simple, non acceptée par le nu propriétaire, est considérée comme translatrice. Sans doute, on peut objecter que, dans ce cas, l'extinction de l'usufruit est l'extinction d'une charge ne comportant pas mutation ; que l'usufruitier peut abandonner son droit sans aucune intention de libéralité à l'égard du donataire ; les charges de l'usufruit, étant trop importantes eu égard au revenu des biens, peuvent annihiler les avantages recueillis. On ne le conteste pas ;

mais l'extinction de cette charge est prématurée; elle constitue un avantage pour le nu propriétaire, et cela suffit pour justifier la perception de l'impôt.

Mais, si le prix est admis en principe comme base de perception, l'administration n'est pas liée par l'estimation des parties. Elle peut prouver que le prix ne correspond pas à la valeur réelle de l'objet transmis, ou qu'il n'est pas sincère. L'insuffisance ne peut être prouvée qu'en matière d'immeubles, par l'expertise; la dissimulation peut être établie par tous les genres de preuves admis par le droit commun. La première repose sur une erreur d'appréciation, sans intention de fraude; la seconde consiste à faire figurer dans un acte de vente un prix d'un chiffre inférieur au prix réellement stipulé.

La dissimulation est réglée par les articles 12 et 13 de la loi du 21 août 1871. Avant cette loi, les fraudes commises par dissimulation échappaient en entier à toute répression, sauf celles prévues par l'article 40 de la loi de frimaire an VII, constatées par contre-lettre. L'article portait la nullité de cette convention accessoire, si l'acte primitif avait été enregistré, et portait la pénalité au triple du droit simple dû. La loi de 1875 a eu pour but d'atteindre toutes les fraudes, qu'elles soient ou non constatées par un acte écrit; mais, malgré sa sévérité, la

loi n'a pas donné tous les résultats qu'on attendait. La raison en est que les droits de mutation sont trop élevés ; d'un autre côté, la procédure, en imposant un débattoral, ne permet de s'avancer que sur un terrain sûr.

Si la dissimulation résulte d'une contre-lettre, le triple droit ne sera pas dû sur la contre-lettre.

Le droit simple est incontestablement dû. Quant au droit en sus, il faut distinguer : si la dissimulation est découverte dans les trois mois de la date de l'acte, il est dû seulement le droit simple et l'amende du quart.

Après trois mois et pendant les neuf mois qui suivent pour compléter l'année (l'année de l'expertise), la découverte de la dissimulation donne lieu au droit simple, au droit en sus et à l'amende du quart.

Après l'expiration d'une année et pendant trente ans, la découverte de la dissimulation donne lieu au droit simple et à l'amende du quart.

Examinons brièvement le premier moyen de contrôle donné à l'administration.

« Si le prix énoncé dans un acte translatif
« de propriété ou usufruit des biens immeubles,
« à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur
« vénale à l'époque de l'aliénation, par compa-
« raison avec les fonds voisins de même nature,
« la régie pourra requérir une expertise, pourvu
« qu'elle en fasse la demande dans l'année, à

« compter du jour de l'enregistrement du con-
« trat. » (Art. 17 loi du 22 frimaire an VII.)

La première remarque que nous fournit le texte législatif est que l'expertise ne peut avoir lieu qu'en matière immobilière. Même dans les ventes mixtes, l'expertise ne peut être demandée que pour les immeubles. D'ailleurs, en cas de non-détermination de la valeur de chaque espèce de biens, la loi a autorisé à considérer le tout comme immeuble et à lui appliquer le tarif.

Le droit d'expertise repose sur deux principes : le premier, qu'on ne saurait éprouver aucun préjudice du dol et de la fraude des tiers; le deuxième, que la concession d'un droit emporte avec lui tout ce qui est nécessaire pour l'exercer.

L'administration a seule le droit de provoquer l'expertise, et elle n'a pas à donner de motifs de sa décision : les tribunaux n'ont aucun moyen de contrôle à ce sujet. La demande en expertise consiste uniquement dans la présentation d'une requête au tribunal de l'arrondissement aux fins d'expertise, avec nomination de l'expert de l'administration. L'expertise peut être autorisée, dans la forme d'une ordonnance sur requête ou par jugement, dans le délai de dix jours. C'est seulement après l'accomplissement de ces formalités qu'il faut donner assignation à la partie.

D'après quelle base doit être faite l'expertise ? C'est la valeur vénale à l'époque de l'alié-

nation de l'immeuble. Les experts doivent donc se reporter au moment de la cession. On entend par valeur vénale celle qui doit parvenir dans les mains du vendeur ; elle ne comprend point les frais auxquels, de droit commun, l'acquéreur est soumis. Il ne faut donc pas déduire les frais d'actes et les droits d'enregistrement.

Nous avons vu que, pour la perception du droit, on doit ajouter au prix les charges ; elles doivent être prises aussi en considération dans l'expertise.

Que doit-on entendre par ce mot charges ? D'après la jurisprudence, tout ce qui représente une dette ou une obligation pour le propriétaire. Cette définition s'applique fort bien aux immeubles loués ; mais que faut-il décider lorsque ceux-ci sont exploités par le propriétaire ? On doit résoudre ainsi la question : si l'immeuble était loué, les charges incombent-elles au propriétaire, elles ne doivent pas être déduites ; dans le cas contraire, il ne faut pas les comprendre dans l'évaluation. Il en est ainsi des frais de culture, qui tantôt seront déduits et tantôt ne le seront pas — suivant les circonstances.

La contribution foncière doit toujours être ajoutée : sans doute, elle constitue une dépense obligatoire de la jouissance ; mais elle existe indépendamment des frais constitutifs de la production. Il en est de même des cotisations pour

frais d'assèchement, des primes d'assurances qui sont personnelles au propriétaire.

La loi du 22 frimaire an VII ne contient aucune disposition aux moyens de constater les insuffisances commises dans le prix des meubles. On ne peut cependant contester le droit de contrôle de l'administration, et la Cour de cassation, dans un arrêt du 27 juin 1883¹, décide qu'il faut appliquer les règles ordinaires. Le droit commun prévoit cinq modes de preuves : la preuve littérale, la preuve testimoniale, la présomption, l'aveu de la partie et le serment. La preuve testimoniale et le serment sont inapplicables dans la procédure écrite : ils entraînent nécessairement la comparution personnelle des témoins ou de la partie. L'aveu est admissible lorsqu'il n'a pas pour but direct la fraude, et alors il rentre dans les présomptions.

Le prix exprimé est la base légale de l'impôt : on ne peut prétendre lui substituer la valeur réelle, car le seul moyen de contrôle est l'expertise. Or, nous avons vu qu'elle était applicable aux immeubles seulement. Mais si, au contraire, l'administration allègue que le prix est simulé, sa prétention serait admise, si elle voulait prouver, par les moyens ordinaires, que le prix stipulé n'est pas celui indiqué dans le

¹. D. P., 84, 1, 239. — Sirey, 85, 1, 33. Instruction n° 2687, § 2.

contrat : la fraude, en effet, fait exception à toutes les règles.

2^o *Transmission par voie d'échange et à titre gratuit*

La véritable difficulté est la détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue propriété dans les contrats ne portant pas l'indication d'un prix.

La loi de frimaire avait tranché la question d'une façon trop simpliste, et entièrement défavorable aux intérêts des contribuables, en évaluant la nue propriété, comme la pleine propriété et l'usufruit, à la moitié. Il faut s'inspirer, pour déterminer leur valeur respective, de la nature même des choses : l'usufruit est un droit viager, par conséquent soumis à toutes les causes qui modifient la durée de l'existence. La première conséquence est que l'usufruit qui se termine avec l'existence de son propriétaire diminue à mesure que l'âge de l'usufruitier augmente ; au contraire, la réunion de la jouissance devient de plus en plus proche, et la valeur de la nue propriété croît à mesure. On ne peut tenir compte ici de toutes les circonstances qui influent sur la durée de la vie de l'usufruitier, et qui entrent en ligne pour l'évaluation de l'usufruit en droit civil : la santé, la profession. Il est nécessaire d'adopter une base plus générale ; l'âge suffit à établir un calcul de probabilités suffisamment

exact. Pour une personne isolée, il est impossible de fixer la durée de l'existence, et cependant, la notion de cette durée est indispensable pour le calcul de la valeur de l'usufruit. On est donc obligé de tourner la difficulté; dans ce but on suit, au moyen des tables de mortalité, un groupe de personnes depuis leur naissance jusqu'au décès de la dernière de ce groupe. L'observation de ces tables de mortalité permet d'établir des calculs qui sont faits, non en considérant une personne isolée, mais un groupe considérable dont la mortalité jusqu'à la dernière est d'autant plus exacte, que la table employée a été mieux établie. On appelle donc tables de mortalité des tables qui indiquent, sur un certain nombre de naissances, 100.000 par exemple, combien il restera de survivants à chaque âge. Les tables adoptées par le législateur sont celles de Deparcieux et Duvillard.

Le second élément dont il faut tenir compte, c'est que la nue propriété a une valeur d'autant moindre, que l'usufruit est élevé, puisque la privation imposée au propriétaire est plus grande. Pour arriver à un résultat vraiment exact, il faudrait tenir compte de la nature et du produit des biens.

Mais nous devons adopter ici une règle générale; sans cela, il faudrait tenir compte, dans chaque espèce, de toutes les circonstances.

L'entente serait souvent impossible entre l'administration et les contribuables; de nombreuses contestations naîtraient, rendant le recouvrement de l'impôt à peu près impossible dans la pratique. Il a semblé nécessaire de prendre une base fixe: on adopte, comme valeur moyenne de toutes les valeurs mobilières et immobilières, un revenu fixe de 4 %.

En combinant ces deux éléments, d'un côté la durée probable de l'usufruit et, de l'autre, la valeur de cet usufruit, selon la durée, d'après le revenu, on arrive aux résultats suivants. Au-dessus de 10 ans révolus, l'usufruit, dans les conditions normales, a une durée normale de 46 ans. Or, la valeur de 1 fr. dont on n'aura la jouissance que dans 46 ans, le revenu étant de 4 %, est de 16 centimes en nue propriété, alors que l'usufruit vaut 84 centimes. Comparés à la propriété entière, ces chiffres représentent en fractions arrondies, savoir, l'usufruit les $\frac{17}{20}$ et la nue propriété les $\frac{3}{20}$ de la valeur totale de l'objet.

Pour simplifier la perception et éviter les erreurs, il a paru préférable de ne pas déterminer la valeur de l'usufruit pour chaque année: on a créé un certain nombre de classes de 10 ans en 10 ans; on arrive ainsi à un résultat suffisant. Il a paru nécessaire de prendre comme point de départ l'âge de 20 ans; avant cet âge, les tables de mortalité ne donnent pas des

résultats suffisamment exacts ; d'ailleurs, il est très rare que l'usufruit soit constitué sur la tête d'enfants en bas âge ; il n'y avait donc pas d'utilité réelle.

Cependant, il a paru nécessaire de modifier les résultats obtenus, qui attribuaient à la nue propriété une valeur de $\frac{3}{20}$; cette valeur a semblé inférieure à celle qui existe dans la pratique, et on l'a portée à $\frac{3}{10}$.

A partir de 20 ans révolus, chaque période de 10 ans correspond à une augmentation de valeur de la nue propriété à $\frac{1}{10}$, et la dépréciation de l'usufruit est d'autant ¹. La loi a pris comme

1. Valeurs respectives de l'usufruit et de la nue propriété par rapport à la pleine propriété, eu égard à l'âge de l'usufruitier :

AGE de L'USUFRUITIER	VALEUR de L'USUFRUIT	VALEUR de la NUE PROPRIÉTÉ
Moins de 20 ans	$\frac{7}{10}$	$\frac{3}{10}$
— 30 ans	$\frac{6}{10}$	$\frac{4}{10}$
— 40 ans	$\frac{5}{10}$	$\frac{5}{10}$
— 50 ans	$\frac{4}{10}$	$\frac{6}{10}$
— 60 ans	$\frac{3}{10}$	$\frac{7}{10}$
— 70 ans	$\frac{2}{10}$	$\frac{8}{10}$
au-dessus	$\frac{1}{10}$	$\frac{9}{10}$

dernier échelon 70 ans : à partir de cet âge, en effet, la vie humaine est devenue tellement fragile, qu'il n'y a pas d'inconvénient à classer tous les usufruitiers d'un âge supérieur dans la même catégorie. L'usufruit aura alors une valeur de $\frac{1}{10}$ et la nue propriété de $\frac{9}{10}$.

Pour déterminer la valeur respective de l'usufruit et de la nue propriété, il faut connaître celle de la pleine propriété. En matière immobilière, deux systèmes sont en présence ; le premier prend pour base la valeur vénale ; le second, la valeur obtenue par la capitalisation du revenu au denier 20 ou 25, déjà adopté par la loi du 22 frimaire an VII et modifié par la loi du 21 juin 1875. (Art. 2.)

Au premier abord, il semble préférable d'adopter la valeur vénale. Le dernier projet présenté sur la question, en 1895, par M. Poincaré, contenait cette disposition : « Le droit de
« mutation par décès sera liquidé, quant aux
« immeubles, sur la valeur vénale des biens, et
« sans que cette valeur soit inférieure au produit
« de la capitalisation du revenu faite par 20 ou
« 25 pour les immeubles urbains ou ruraux.

« La déclaration de la valeur vénale sera
« accompagnée de la déclaration du produit des
« biens ou du prix des baux courants, telle que
« cette dernière est exigée. » (Art. 4, 10 janvier 1895, n° 1123.)

Cette modification était le complément nécessaire de l'adoption de la déduction du passif. Il faut que l'actif réel soit nettement déterminé, et qu'on ne déduise pas un passif certain d'un actif fantaisiste, souvent en dessous de la réalité ; sans cela, les intérêts du Trésor seraient fort compromis. Si l'État, dans une mesure d'équité, consent à un sacrifice, il ne faut pas que toutes les charges soient pour lui et tous les avantages pour le contribuable. Les résultats obtenus par l'adoption de la taxe progressive seraient insuffisants à combler le déficit dans les recettes budgétaires.

Si la valeur obtenue par la capitalisation au denier 20 ou 25 donne des résultats insuffisants, permettant en partie d'éviter l'impôt, il existe une certaine catégorie de biens pour laquelle il semble y avoir une exemption presque complète des droits. Nous voulons parler des immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer des revenus. Tels sont les châteaux, propriétés par elles-mêmes improductives, coûtant fort cher d'entretien et cependant d'une valeur considérable ; s'il y a un revenu, c'est celui de la retenue : sa capitalisation donne une valeur peu considérable. Il en est de même des terrains à bâtir, objet de spéculation dans les grandes villes : le propriétaire, par une sage entente de ses intérêts, attend le moment

favorable pour les mettre en rapport et construire ; pendant ce laps de temps, s'il se produit une mutation par décès, ils échappent en grande partie à l'impôt, leur revenu actuel étant insignifiant.

L'expertise, seul moyen de contrôler les déclarations des parties, ne saurait donner un résultat différent : elle est nécessairement basée sur la capitalisation du revenu. L'adoption de la valeur vénale comme base permettrait d'arriver à un résultat satisfaisant : on prendrait comme point de comparaison les fonds voisins. De plus, le projet de 1895 donnait à l'administration le choix d'opter entre la valeur vénale ou le capital obtenu d'après le système de la loi de frimaire, si la valeur vénale était inférieure à ce capital. Les intérêts du Trésor sont donc suffisamment sauvegardés.

Malgré ces considérations, la loi actuelle a maintenu le système de la loi de frimaire, en y ajoutant toutefois une modification importante.

Et d'abord, une objection capitale peut être faite au projet Poincaré ; elle a frappé très vivement les membres de la commission des finances de la loi nouvelle. Si la valeur vénale est la valeur réelle de l'immeuble, si vraiment elle représente la somme d'argent que touche l'héritier, on ne voit pas pourquoi l'administra-

tion aurait eu la faculté d'adopter une valeur plus considérable obtenue par le mode de capitalisation. Ce système, qui prétend être basé sur l'équité, commettrait un déni de justice. Pour ne pas diminuer les recettes du Trésor, on ferait payer à l'héritier sur une valeur plus considérable que celle qu'il recueille.

De plus, la valeur vénale est une valeur extrêmement mobile, d'une appréciation fort délicate ; il en résulterait des contestations nombreuses, des résistances de la part du contribuable pour payer l'impôt, des instances dans la plupart des cas. Le recouvrement des droits deviendrait impossible ou tout au moins incertain ; les retards ainsi occasionnés ne permettraient plus de se rendre compte d'une façon suffisante de leur produit.

M. Raiberti, au moment de la discussion à la Chambre des députés du projet Poincaré, a très nettement défini la valeur vénale : « Qu'est-
« ce que la valeur vénale ? C'est le rapport de
« l'offre et de la demande, c'est-à-dire ce qu'il y
« a de plus mobile, de plus changeant dans ce
« monde, quand il n'existe pas de bourse dont
« la cote officielle puisse donner chaque jour la
« valeur de ce rapport. Elle dépend du lieu, du
« jour, des personnes, du moment, des circons-
« tances ; elle dépend du besoin qu'a le pro-
« priétaire de se défaire de sa chose, de l'affec-

« tion qui l'y attache, du désir qu'à l'acquéreur
« de devenir propriétaire; en un mot, d'une
« foule de circonstances qui changent à chaque
« instant. »

Adopter la valeur vénale, c'est surcharger de nouveau la propriété rurale ; or, dans l'état actuel, les impôts considérables qui la frappent, leur taux élevé, ne permettent pas de lui imposer un nouveau sacrifice. Elle est dans une situation inférieure par rapport à la plupart des valeurs mobilières ; ses transmissions sont apparentes ; elles échappent fort peu à la perception des droits. Les valeurs mobilières, au contraire, les titres au porteur surtout, donnent lieu à de nombreuses fraudes dans les déclarations de succession, malgré toutes les précautions prises par le législateur. Il est impossible de les atteindre complètement sans adopter des mesures d'inquisition trop souvent vexatoires, peu compatibles avec les nécessités du service et souvent inutiles.

L'administration a de nombreux documents, amassés depuis longtemps, qui lui permettent de se rendre un compte suffisamment exact du revenu réel des immeubles ruraux ; y renoncer c'est perdre le fruit de ce laborieux travail, sans avoir aucun mode de contrôle en compensation.

Aux termes de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, tous les baux sont soumis à l'en-

registrement dans le délai de trois mois, soit de l'entrée en jouissance, soit de la confection du bail. La loi du 23 août 1871 est venue compléter ces dispositions : toute mutation de jouissance, même en l'absence d'un acte écrit, doit être déclarée dans les trois mois de la jouissance, sauf cependant celles qui n'excèdent pas 100 fr. Toutes ces mesures ont pour but de contrôler les mutations à titre gratuit par décès. Elles servent à composer un ensemble de documents permettant de vérifier les déclarations des parties et d'empêcher les dissimulations.

Le principe de la détermination de la valeur des immeubles par le revenu capitalisé, admis à la Chambre des députés, a donné naissance à un amendement présenté par M. Prevet lors de la discussion au Sénat : « Le revenu à capitali-
« ser pour obtenir la valeur imposable sur les
« immeubles sera calculé, savoir : pour les pro-
« priétés bâties, comme pour l'assiette de la con-
« tribution foncière, c'est-à-dire sous la déduc-
« tion de 25 % pour les maisons et 40 % pour
« les usines ;

« Pour les terres, cultures et bois, sans y
« ajouter le montant de la contribution fon-
« cière. »

L'on ne peut songer à prendre la valeur vénale : les difficultés de l'expertise nous ont montré que ce système ne pouvait être adopté ;

mais il faut autant que possible se rapprocher de la valeur vraie, et ne pas donner à l'impôt une base de beaucoup supérieure à celle qui devrait exister.

On obtient la valeur des immeubles urbains ou ruraux en multipliant le revenu par 20 ou 25; mais que faut-il entendre par le mot revenu? L'administration a fait ici une fausse application de ce mot; elle le considère comme l'équivalent du produit brut. Le revenu, c'est ce qu'encaissera définitivement le propriétaire, défalcation faite de toutes les charges qui grèvent la propriété, impôts ou frais d'entretien.

M. Prevet démontre, par plusieurs exemples, que la valeur obtenue par la capitalisation est de beaucoup supérieure à la valeur réelle, et cette iniquité est d'autant plus grande que l'immeuble est moins important; car les charges augmentent en proportion.

Lorsqu'un particulier achète une maison, il ne prend pas pour base de l'évaluation de cet immeuble le revenu brut; il a soin de considérer l'importance des charges qui grèvent le revenu, et c'est après cela seulement qu'il verra la véritable valeur.

La dernière loi votée sur les contributions foncières a adopté cette manière de voir; elle n'a pas considéré le produit brut comme revenu réel. L'évaluation est réglée d'après la valeur

locative des propriétés, sous déduction de 25 % pour les maisons et de 40 % pour les usines, en considération des frais d'entretien et de réparation. Cette déduction de 25 % est-elle exagérée pour les maisons ? Évidemment non, et M. Prevet démontre que, dans la plupart des grandes sociétés anonymes propriétaires d'immeubles, ces frais généraux vont jusqu'à 26 ou 29 %. Il ne saurait en être autrement pour les propriétés particulières.

D'ailleurs, on agit d'une façon analogue pour les valeurs mobilières, on prend le cours ; mais c'est la capitalisation du revenu moins les impôts qui les frappent. L'acheteur en tient compte pour ses acquisitions : pourquoi en serait-il autrement en matière immobilière ?

Ces raisons n'ont pas triomphé. Et d'abord, il ne saurait y avoir d'assimilation entre la contribution foncière et l'impôt de transmission : l'un est un impôt sur le revenu, l'autre sur le capital.

Les valeurs mobilières jouissent d'un avantage, leur valeur est déterminée ; mais il existe un marché qui permet de se rendre compte de la valeur, où chaque titre de même nature a sa valeur déterminée, la même pour tous : cette valeur est constatée par les cours de la Bourse, qui servent à l'administration à déterminer l'impôt.

On capitalise, objecte M. Prevet, un impôt, et, sur cet impôt, on en perçoit un nouveau ; c'est incontestable. Mais il faut tenir compte du second élément de détermination de la valeur de la propriété, le taux de capitalisation. Si ce taux est peu élevé et si on ne dépasse pas la valeur vraie, il n'y a pas de raison de modifier. Sans cela, si on déduit les charges, il faudra élever le taux de capitalisation ; le résultat sera donc le même dans la pratique.

La loi de frimaire a pris pour base un revenu de 4 % ; mais le revenu produit par les immeubles ruraux est bien inférieur en fait : dans la plupart des régions de notre pays, il varie de 2.50 à 3 %. Donc, une ferme dont la valeur réelle est de 100.000 fr. rapporte en moyenne 2.500 ou 3.000 fr. Admettons ce dernier chiffre : la valeur obtenue par le revenu capitalisé sera de 75.000 fr., et c'est là-dessus que sera assis l'impôt, alors que, si l'on prenait la valeur vraie, il devrait porter sur 100.000 fr.

En ce qui concerne les propriétés bâties, le revenu ne saurait être supérieur à 5 % : l'auteur de l'amendement a objecté que, dans la plupart des grandes sociétés financières, il n'était que de 3 1/2 à 4 %. Mais il faut convenir que ces sociétés ne placent guère leurs capitaux à un taux supérieur ; d'ailleurs, c'est plutôt pour elles une affaire de publicité que de placement. Une

maison d'une valeur de 100.000 fr. rapportera en moyenne 4.000 à 5.000 fr.; mais, là encore, le taux de capitalisation n'est pas trop élevé. Si le revenu est de 5.000 fr., on assiera l'impôt sur la valeur réelle; s'il est inférieur, une partie du capital échappera à l'impôt. Il est juste que la propriété immobilière jouisse d'une certaine faveur, car elle est plus atteinte que l'autre; mais ce dégrèvement ne doit pas être exagéré, et favoriser d'une façon une certaine catégorie de contribuables aux dépens des autres.

L'article 11 de la loi du 25 février 1901 a répondu au reproche de l'exemption d'impôts accordée à certains immeubles: « L'administration aura le droit de liquider le droit sur la valeur vénale, en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles en vigueur. »

Cet article contient deux dispositions: il supprime le privilège fiscal dont jouissait cette catégorie de biens, et en même temps, il leur applique les règles adoptées pour la dissimulation. Le législateur, avec raison, ne s'est pas engagé dans une énumération qui aurait été nécessairement incomplète; il a simplement

donné une définition : les biens dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Cette définition comprend notamment les chaâteaux et les terrains à bâtir, c'est-à-dire ceux dont le revenu n'est pas en proportion avec leur valeur réelle. C'est une question de fait.

La valeur vénale est essentiellement mobile; comme nous l'avons vu, elle dépend d'une foule de circonstances : c'est surtout une affaire d'appréciation. Les parties peuvent évaluer, par exemple, un immeuble 150,000 fr., alors que l'expertise lui donnera une valeur de 200,000 fr. La déclaration a été souscrite en entière bonne foi; il serait souverainement injuste d'appliquer l'article 39, § 3, de la loi du 22 frimaire an VII, et d'exiger le droit en sus. Aussi, au moment de la discussion de la loi à la Chambre des députés, M. Baron a-t-il déposé un amendement tendant à faire supprimer la dernière partie de l'article 11 : « et réprimées selon les règles en vigueur. » Malgré les raisons présentées, l'article a été maintenu dans son entier.

L'expertise étant une matière très délicate, l'administration ne s'y engage que lorsqu'il y a une fraude certaine et considérable. Supprimer la pénalité, c'est encourager la fraude; en effet, les contribuables auront tout intérêt à fournir une évaluation insuffisante. Ils ne s'exposent à rien qu'à payer les droits légitimement dus et

les frais d'expertise. D'ailleurs, il y a un puissant correctif à l'application rigoureuse de la loi : le ministre des Finances peut faire remise des droits en sus encourus ; il en use dans une très large mesure, lorsque les circonstances le permettent, et qu'il n'y a pas d'intention frauduleuse.

Mais l'hypothèse inverse peut se produire : à la discussion du projet au Sénat, M. Fortier a présenté un amendement destiné à accorder la restitution en cas d'estimation exagérée par les parties. « Seront admises, dans le délai de 2 ans, à se pourvoir en restitution les parties qui justifieront, par une adjudication publique postérieure à la déclaration, qu'il y a eu exagération dans l'évaluation des biens et pour l'importance du droit payé en trop. »

Le cas prévu est spécial : il faut une vente publique, pour laquelle la loi exige une certaine publicité.

Elle met en présence tous les amateurs ; c'est la loi de l'offre et de la demande qui fait le prix des choses : ici, son application est complète ; aucun des éléments ne manque. Le prix représentera donc la valeur réelle, ce que le vendeur touchera. L'adjudication sur licitation permet aux cohéritiers de s'entendre, sans aucun doute ; mais les étrangers peuvent y prendre part et faire atteindre à l'immeuble son véritable prix.

D'ailleurs, l'impôt doit être établi sur la valeur recueillie par l'héritier, quand même l'immeuble serait vendu pour un prix inférieur à sa valeur réelle : celui-ci doit être seul pris en considération. Adopter une autre base, c'est faire payer l'héritier sur une valeur fictive, et on arrive à lui réclamer un impôt conduisant à la confiscation d'une partie du capital.

Mais la thèse générale qui déclare que le prix représente la valeur réelle de l'immeuble n'est pas complètement vraie, même en matière de vente publique : des circonstances particulières peuvent produire une dépréciation momentanée. Le propriétaire peut avoir un besoin pressant d'argent et se défaire de son bien à un moment inopportun ; le morcellement d'un grand domaine peut amener une quantité importante de terres sur un marché restreint et rendre difficiles les transactions, ou tout au moins onéreuses pour le vendeur.

Personne ne songera à mettre en doute la sincérité du prix ; cependant, il sera de toute justice de demander à l'acquéreur un supplément de droit, car l'impôt, d'après les principes de la loi de frimaire, doit être assis sur la valeur vraie.

A. — Usufruits successifs

C'est dans cette matière que nous verrons l'application la plus directe des principes de la non-rétroactivité des lois fiscales. Il est nécessaire de faire une distinction. Les usufruits qui s'ouvriront au profit du deuxième usufruitier, lorsque le démembrement aura eu lieu antérieurement à l'application de la loi nouvelle, resteront soumis aux règles établies par la loi du 22 frimaire an VII, et paieront les droits d'après le tarif alors en vigueur. Ainsi, si le premier démembrement s'est opéré en 1885, et si le premier usufruitier décède en mars 1901, le second usufruitier devra acquitter les droits d'après les tarifs en vigueur en 1885 et sur le capital au denier 10 ou 12.50, suivant les cas, du revenu des immeubles au jour de l'ouverture de son usufruit. Ce n'est qu'autant que le démembrement aura lieu sous l'empire de la loi du 25 février 1901 qu'on suivra, pour l'évaluation de l'usufruit secondaire, les règles tracées par l'article 13.

En effet, pour les mutations par décès, c'est toujours l'instant de l'ouverture de la succession qu'il faut considérer, même pour une succession testamentaire, parce que c'est toujours à la mort du testateur que le testament, quelle

qu'en soit la date, est appelé à produire son effet.

En effet, le deuxième usufruitier tient ses droits, non pas du premier usufruitier, mais du donateur, et la condition, conformément au principe énoncé dans l'article 1179 C. civ., a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté. Cette solution a été confirmée par un jugement du Tribunal de la Seine du 2 février 1842. (Dalloz, *Répertoire*, v° *Enregistrement*, t. 1, ch. 1^{re}, sect. 2, n° 151.)

Examinons maintenant les règles établies par la loi du 25 mars 1901.

Le législateur ne tient pas compte de l'usufruit devant prendre naissance au décès du premier usufruitier, pour la perception des droits au moment du démembrement. Primus lègue à Secundus, âgé de 60 ans, l'usufruit d'un immeuble réversible sur la tête de Tertius, âgé de 30 ans, en cas de survie de ce dernier, et à Quartus pour la nue propriété : Secundus payera les droits sur les $\frac{3}{10}$ de la toute propriété et Quartus sur les $\frac{7}{10}$.

La toute propriété est atteinte; on ne tient pas compte de la survie probable de Tertius, qui pourra produire une nouvelle dépréciation de la propriété en empêchant la réunion de l'usufruit.

Cependant, le législateur a apporté un correctif à l'application de cette règle, trop

rigoureuse dans ses conséquences pour le nu propriétaire.

Supposons que Secundus décède à 65 ans, le deuxième usufruitier a 35 ans : l'usufruit a alors une valeur de $\frac{8}{10}$ et la nue propriété une valeur égale. Le nu propriétaire a payé les droits sur une valeur de $\frac{7}{10}$; on lui restituera le montant des droits perçus sur la différence, c'est-à-dire $\frac{2}{10}$. C'est là une conséquence nécessaire du nouveau principe admis, que l'héritier ne doit payer que sur l'actif net recueilli. Son droit est aléatoire ; si les chances tournent contre lui, on lui en tient compte.

Cette restitution ne se fait pas d'office ; elle doit être demandée par le nu propriétaire dans le délai de deux ans, à compter du jour du décès du précédent usufruitier. C'est l'application de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII : il faut, pour interrompre la prescription, une demande signifiée et enregistrée. Lorsque le dernier jour du délai de prescription est un jour férié, ce délai n'est pas prorogé au lendemain. Il faut en effet demeurer, pour la procédure spéciale de la demande en restitution, dans les limites du texte de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII et de la loi du 25 février 1901. Or, le premier texte qui règle la matière exige, en termes précis, que la demande soit signifiée et enregistrée dans le délai de deux ans ; par

conséquent; c'est un délai fixe, invariable. (Cassation, 20 mai 1873, Dalloz, R. P. 73, 1, 357.)

B. — Usufruit d'une durée fixe

Lorsque l'usufruit a une durée fixe, il a une valeur plus facilement appréciable; car, si l'usufruitier décède avant l'arrivée du terme, le droit passe aux héritiers jusqu'à l'expiration du délai. Il y a là la disparition d'un des caractères distinctifs de l'usufruit, qui est viager et par conséquent aléatoire. La valeur transmise est donc plus considérable: elle est portée à $\frac{2}{10}$ de la pleine propriété par chaque période de dix ans. Un usufruit de vingt ans sera donc estimé aux $\frac{4}{10}$ et ainsi de suite. Cette progression peut conduire à l'absorption entière de la valeur de la nue propriété par la valeur de l'usufruit; il faut supposer un usufruit de cinquante ans. Mais c'est là un cas tout spécial, et qui se présentera rarement dans la pratique.

3^e *Transmission des rentes, créances ou pensions*

« Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la pro-

priété entière, établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII. » (Art. 12, § 3.)

Le législateur de 1901 a maintenu la distinction créée par la loi de frimaire : il n'a pas voulu accepter pour base de perception le prix exprimé dans le contrat. La fraude eût été trop facile ; aussi le législateur a-t-il maintenu l'évaluation d'après le capital nominal ou les règles établies. Mais il a admis la distinction fort juste de la valeur respective de l'usufruit et de la nue propriété, suivant l'âge de l'usufruitier.

L'article 12, § 3, apporte deux modifications à la législation de frimaire. Celle-ci ne prévoit que les rentes perpétuelles et viagères ; les termes de l'article 12, § 3, sont plus étendus : il comprend les rentes perpétuelles et les rentes non perpétuelles.

Ces mots rentes non perpétuelles comprennent tout à la fois les rentes viagères proprement dites et les rentes temporaires. La rente temporaire doit s'entendre de celle qui est constituée pour un temps déterminé autre que la vie d'une personne.

Une controverse s'était élevée : on décidait qu'elle était tantôt viagère, tantôt perpétuelle ; il fallait rechercher, pour déterminer sa nature, les

circonstances et les intentions des parties ; dans la plupart des cas, elle était viagère. Le législateur de 1901 lui donne toujours ce caractère. Cette assimilation n'est pas entièrement justifiable : la rente temporaire, suivant les termes de l'acte, rentre dans les conditions soit d'un prêt, soit d'une donation.

Pour déterminer les droits exigibles, il faudrait examiner le caractère propre et réel des rentes temporaires.

Primus donne à Secundus une somme de 20.000 francs, à la charge de lui payer une rente de 800 francs pendant vingt ans, avec intérêts, à l'expiration desquels le capital sera remboursable : une pareille stipulation ne peut être assimilée qu'à un prêt à intérêts. Mais, s'il est stipulé qu'après les vingt années, la rente cessera d'être servie sans que le capital devienne exigible, il faut distinguer si le taux de la rente excède celui de l'intérêt, en sorte que le capital se trouve remboursé à l'expiration du délai. Si, au contraire, le montant total des annuités ne représente que les intérêts du capital, il y a là le caractère d'une donation.

Dans un seul cas, la rente temporaire peut être assimilée à une rente viagère ; c'est lorsque l'annuité représente les intérêts et un remboursement partiel du capital, et que la rente s'éteint

par le décès d'une personne : il y a là alors le caractère aléatoire, qui est un des éléments de la rente viagère.

Quoi qu'il en soit, la règle adoptée par le législateur est formelle : elle n'est pas cependant à l'abri de toute critique ; car, la rente temporaire devant cesser uniquement à l'expiration du terme, toutes les chances sont connues et déterminées à l'avance.

Les expressions cession ou transport, employées dans les n^{os} 2, 7, 9 de l'article 14 de l'ancienne loi ont également provoqué des erreurs d'interprétation par leur apparence limitative. On les a remplacées par le mot générique de transmission, qui s'applique aux mutations par décès ou aux donations comme aux cessions ou aux transports proprement dits.

En effet, les cessions et transports de rente dont parlent les n^{os} 7 et 9 de l'article 14 sont les cessions à titre onéreux, c'est-à-dire celles que le tarif a expressément désignées sous cette dénomination. Cette observation se justifie par les termes du n^o 7 : « Quel que soit le prix stipulé « pour le transport. » C'est donc un transport moyennant un prix. On en avait conclu que, les rentes étant des biens meubles, on devait recourir à la règle ordinaire, c'est-à-dire à l'évaluation des parties pour les transmissions à titre gratuit.

Cependant, deux arrêts de la Cour de cassation, l'un du 28 messidor an XIII et l'autre du 4 mai 1807, avaient repoussé cette doctrine.

« Vu l'article 14, n^{os} 6 et 7, titre II, de la loi
« du 22 frimaire an VII ; — Attendu, décide le
« dernier de ces arrêts, qu'il résulte de ces dis-
« positions, ainsi que de la combinaison des
« différents autres articles de la loi que le légis-
« lateur n'a voulu se référer à la déclaration des
« parties qu'autant qu'il n'existerait pas ailleurs
« de bases fixes et certaines qui pussent déter-
« miner la perception des droits, et encore, s'il
« s'agit d'immeubles et si la déclaration estima-
« tive paraît inférieure à la valeur, a-t-il auto-
« risé la voie de l'expertise ; qu'à l'égard des
« rentes, il s'est exprimé d'une manière si
« positive, qu'il ne peut y avoir aucun doute ;
« que c'est toujours le capital constitué et aliéné
« qui doit servir de base à la perception, et
« jamais le prix vénal ou d'estimation, sauf le
« seul cas où il s'agit d'objets dont les prix
« ne puissent pas être réglés par les mercu-
« riales, et sauf encore les autres moyens
« indiqués par la loi pour déterminer le capital,
« s'il n'a été ni exprimé ni fixé. » (Sirey, 1807,
2, 244.)

On ne pouvait admettre l'application du principe adopté par la Cour de cassation : le règlement des droits d'après l'analogie des cas. C'est

au contraire la règle ordinaire qui prévaut en matière fiscale.

Les termes précis de l'article ont fait disparaître toute controverse.

La capitalisation au denier 10 ou 20 continuera à déterminer la valeur de la toute propriété des rentes ; c'est cette base qui servira à déterminer la valeur de l'usufruit et de la nue propriété en appliquant les principes et les modes d'évaluation adoptés pour les immeubles. Le maintien de ce mode de capitalisation n'est pas à l'abri de toute critique. La nouvelle loi, qui a pour but de proportionner la valeur de l'usufruit à sa durée, peut paraître illogique en n'adoptant pas la même règle au sujet de la rente viagère. Tous les deux ont un caractère aléatoire, provenant de ce que leur durée est déterminée par la vie de l'usufruitier.

On arrivera à cette conséquence extraordinaire qu'un usufruit de 1.000 fr. dévolu à un homme de 65 ans, ait une valeur imposable de 2.000 fr., tandis qu'une rente viagère dont la durée est égale et la valeur semblable sera estimée 10.000 fr.

Pour arriver à un résultat rationnel, il faudrait modifier le mode de capitalisation.

La loi attribue au crédi-rentier un délai de survie de dix ans ; si on l'assimile à l'usufruitier, il faudra multiplier l'annuité par 20, 30 ou

40. Mais on arriverait ainsi à donner à la rente viagère une valeur plus grande que celle de la rente perpétuelle, dont le capital est déterminé au denier 20.

Il faudrait donc remanier complètement le système actuel d'évaluation : cette réforme est impossible. Il est donc préférable de maintenir le forfait pour les rentes ; il leur attribue une valeur tellement réduite, qu'il n'y a pas d'inconvénients réels pour le contribuable.

Quelle que soit la nature de la transmission, la valeur de la propriété entière continuera d'être déterminée conformément aux dispositions des paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire, pour les créances à terme, par le capital exprimé dans l'acte d'obligation, et, pour les rentes ou pensions, soit par le capital constitué, soit par un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle ou de dix fois la rente viagère ou la pension.

La valeur imposable de la nue propriété et celle de l'usufruit transmis seront fixées respectivement à une fraction du capital ainsi obtenu pour la pleine propriété, d'après l'âge de l'usufruitier ou la durée assignée à l'usufruit, conformément aux règles tracées au n° 2 du même article 13.

Il s'ensuit notamment que, en cas de cession ou de transport à titre onéreux de la nue

propriété ou de l'usufruit de créances à terme, le droit de mutation sera perçu sur la valeur ainsi assignée à celui des démembrements de la propriété qui fera l'objet de la transmission, quel que soit le prix stipulé dans l'acte pour la cession ou le transport. De même, en cas de mutation par décès de l'usufruit d'une rente, par exemple, la valeur imposable de cet usufruit sera fixée, d'après l'âge de l'usufruitier, à une fraction du capital de la rente.

CHAPITRE II

RÉUNION DE L'USUFRUIT A LA NUE PROPRIÉTÉ

« Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou à l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. » (Art. 13, § 7.)

Les règles de perception, en cas de consolidation ou de réunion de l'usufruit, sont modifiées complètement.

La loi de frimaire, en effet, taxait la nue propriété comme la pleine propriété ; elle faisait payer le droit par anticipation. La loi du 25 février 1901, au contraire, adopte une base beaucoup plus juste : elle perçoit l'impôt sur la propriété en tenant compte de la dépréciation produite par la privation de jouissance. Si la privation de jouissance cesse pour une cause indépendante de celles prévues par le législateur, le décès ou le terme, il en résulte un bénéfice pour le nu propriétaire et une augmentation de la valeur de sa propriété. C'est cet avantage que la loi veut atteindre. Cette règle s'applique, que la réunion ait lieu à titre gratuit ou à titre

onéreux, par renonciation, même non acceptée du nu propriétaire, ou par cession.

Celui qui acquiert une nue propriété moyennant 10.000 fr. n'acquitte le droit que sur cette somme ; mais, s'il réunit ultérieurement l'usufruit moyennant 5.000 fr., la valeur de ces 5.000 fr. n'a pas été soumise à la perception du droit de mutation ; il y a donc lieu de l'exiger.

Il est bien entendu que le droit de mutation ouvert par la réunion anticipée, restera indépendant du droit de transcription, auquel peut donner lieu l'application de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816.

A l'extinction naturelle de l'usufruit, soit par le décès de l'usufruitier ou le terme fixé, il n'y a pas de mutation en effet, mais simplement extinction d'une charge qui grevait la propriété.

Nous trouvons, ici encore, l'application du principe de la non-rétroactivité des lois fiscales. L'article 13, n° 7, ne porte pas préjudice aux droits acquis. Les nus propriétaires qui auront payé les droits par anticipation, conformément aux règles établies par la loi du 22 frimaire an VII, ne devront pas le droit, que la réunion ait lieu par renonciation, par cession ou à titre gratuit, sauf l'application de l'article 15, n° 6, en ce qui concerne le supplément de droit.

CHAPITRE III

RÉUNION DE LA NUE PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT

Quelle que soit l'époque du démembrement, la règle de perception édictée par l'article 15 § 8 de la loi du 22 frimaire an VII, continuera d'être appliquée, sous cette modification que la valeur imposable de la nue propriété sera évaluée d'après la méthode nouvelle. L'usufruitier paiera le droit de mutation sur la valeur de la nue propriété au moment de la réunion ; pour les transmissions à titre onéreux, sur le prix indiqué dans le contrat, toutes les fois que la loi l'admet comme base de perception ; dans tous les autres cas, d'après la règle établie par l'article 13 de la loi du 25 février 1901, que le démembrement ait eu lieu avant ou après l'application de cette loi. Il n'y a pas ici exception au principe de la non-rétroactivité des lois fiscales ; car la loi applicable à la mutation est celle en vigueur au moment de cette mutation. Or, la réunion de la nue propriété à l'usufruit a son point de départ du jour de l'acte qui la réalise, la nue propriété ne devant pas se réunir naturellement à l'usufruit.

CHAPITRE IV

DÉTERMINATION DE L'ÂGE DE L'USUFRUITIER POUR L'APPLICATION DES RÈGLES DE L'ARTICLE 13, § 2 ET 3

« Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'art. 31 feront connaître la date et le lieu de naissance de l'usufruitier, et, si la naissance est arrivée hors de France, il sera en outre justifié de cette date avant l'enregistrement; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans pour la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France.

« L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible, si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte. »

Le mode de justification n'est pas spécifié ; la représentation de l'acte de naissance n'est pas nécessaire ; une déclaration des parties suffit à remplir le but de la loi, mais elle n'est pas sans inconvénient.

A défaut des indications, et s'il y a lieu, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor ; en d'autres termes, on évaluera la nue propriété comme si l'usufruitier avait plus de 70 ans, et l'usufruit comme si l'usufruitier avait moins de 20 ans.

La différence entre les droits ainsi perçus et ceux réellement exigibles sera sujette à restitution dans le délai de 2 ans. Nous avons vu, en matière d'usufruits successifs, les règles applicables à la restitution. Pour obtenir ce remboursement, les parties devront représenter l'acte de naissance de l'usufruitier, s'il est né hors de France.

L'article 14 édicte en outre les pénalités applicables en cas de déclaration inexacte de la date ou du lieu de naissance de l'usufruitier.

Si la rectification de la date déclarée rend exigible un supplément de droit simple, l'inexactitude commise sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal à ce supplément.

Si l'inexactitude porte sur le lieu de naissance de l'usufruitier, le droit le plus élevé

deviendra exigible. Toutefois, il sera restitué, si la date de naissance est reconnue exacte.

Lorsque les parties, sans présenter l'acte de naissance, ont déclaré l'usufruitier plus âgé qu'il n'était en réalité, le nu propriétaire qui aura payé les droits sur une valeur plus considérable que celle recueillie en réalité, sera-t-il autorisé à demander la restitution du trop perçu ? En d'autres termes, l'erreur de fait peut-elle donner lieu à restitution ? Puisque le Trésor peut réclamer un supplément de droit à l'usufruitier en cas de déclaration insuffisante, il semble qu'au point de vue de l'équité, il devrait rembourser ce qu'il a reçu en trop.

Ce principe a d'abord été admis par une solution du ministre des Finances du 12 avril 1808, qui s'exprime ainsi : « La loi, en exprimant que les parties sont non recevables « après le délai fixé à demander la restitution « des droits, n'a pu les exclure de la faculté de « profiter de ce délai lorsqu'il s'agissait d'une « erreur de fait, où, comme dans l'espèce, des « héritiers auraient déclaré des biens qui « seraient légalement reconnus étrangers à la « succession. »

Cette solution est absolument conforme à la justice et à la raison ; mais nous ne pouvons accorder aux citoyens, à titre de réciprocité, des privilèges qui balanceraient ceux du Trésor.

Nous devons nous borner à interpréter une loi de droit étroit comme toute loi d'exception ; or, cette loi veut que tout droit régulièrement perçu ne puisse être restitué, quels que soient les événements ultérieurs. Dans l'espèce, le droit a été liquidé sur la déclaration des parties ; aucune condition suspensive ne devait peser sur lui : il a donc été régulièrement établi ; dès lors, il n'est pas restituable.

Cependant, il semble y avoir sophisme à dire qu'un droit basé sur une erreur a été régulièrement perçu ; et, puisque l'erreur vicia le contrat civil, puisqu'elle le détruit, on peut trouver au premier abord qu'il y a quelque chose d'inconciliable entre l'idée qui s'attache à l'erreur et celle que fait naître une perception régulièrement établie. Mais les principes du droit fiscal sont ici en opposition complète avec ceux du droit civil ; la nullité du contrat ne met nullement obstacle à la perception des droits d'enregistrement ; de même l'annulation, pour une cause quelconque de nullité, ne peut amener la restitution des droits auxquels le contrat a donné ouverture, parce que, d'après l'article 60, les droits ont été régulièrement perçus.

Il ne saurait donc en être autrement de l'erreur.

D'ailleurs, nous en trouvons un exemple dans l'instruction 1682, qui donne une application

de cette règle générale à propos des adjudications et marchés pour fournitures.

La perception est établie d'après l'estimation du prix du marché contenue dans l'acte ou d'après l'estimation des parties, certifiée et signée par elles ; elle est définitivement acquise au Trésor, même quand les prévisions auraient donné au marché une importance plus grande que celle qui résulte des événements ultérieurs.

Le législateur de 1901, qui opérait la réforme des successions basée sur une plus juste répartition de l'impôt, et qui admet la restitution en cas d'usufruits successifs et en cas d'inexactitude de la déclaration portant sur le lieu de naissance, n'aurait pas dû créer d'exceptions. Il aurait dû admettre la restitution des droits dans tous les cas où ils portent sur une valeur plus considérable que la valeur réelle.

Il y a, il est vrai, un correctif à cette règle ; mais ce n'est là qu'une mesure gracieuse. L'administration a la faculté de modérer, selon les cas et dans la mesure de ses attributions, la rigueur de ses perceptions. Cette faculté lui a été reconnue formellement par un arrêt du 24 avril 1861. (Sirey, 61, 1, 645.) Mais c'est une faculté pour l'administration et non un droit pour les contribuables : aucune décision judiciaire ne peut contraindre à la restitution. Le principe de l'article 60 de la loi du 22 frimaire

an VII, malgré sa rigueur, est nécessaire pour assurer la stabilité des perceptions, exposées sans cela à des remboursements imprévus. Admettre la doctrine contraire, ce serait donner le droit aux contribuables de revenir sur les perceptions les plus régulières, en demandant à prouver, ou que les actes ne traduisent pas fidèlement leurs conventions, ou qu'ils ont commis une erreur de fait. Ce serait ouvrir la porte à tous les abus.

Vu :

Le Professeur Président de la Thèse,
GUILLOUARD.

Vu :

Le Doyen de la Faculté,
EDMOND VILLEY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Université de Caen,
E. ZEVORT.



TABLE DES MATIÈRES



	Pages
BIBLIOGRAPHIE	1
INTRODUCTION.	3
1 ^o Origine des droits de mutation	6
2 ^o Nature de l'usufruit	18
3 ^o De l'évaluation de l'usufruit en droit romain	20
4 ^o De l'évaluation de l'usufruit en droit civil	25
PREMIÈRE PARTIE. — Législation du 22 frimaire an VII	29
PRINCIPES GÉNÉRAUX	29
CHAPITRE I ^{er} . — DÉMEMBREMENT DE LA PROPRIÉTÉ	32
I. — Nue propriété.	32
II. — Usufruit.	45
CHAPITRE II. — RECONSTITUTION DE LA PROPRIÉTÉ	48
<i>Réunion de l'usufruit à la nue propriété.</i>	48
1 ^o Droit de mutation	51
2 ^o Droit fixe de réunion	59
3 ^o Droit de transcription	60
CHAPITRE III. — RÉUNION DE LA NUE PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT	65
1 ^o Droit de mutation	65
2 ^o Droit de transcription	69
DEUXIÈME PARTIE. — Législation comparée.	71
CHAPITRE I ^{er} . — LÉGISLATION BELGE.	73
CHAPITRE II. — LÉGISLATION ITALIENNE	76
CHAPITRE III. — LÉGISLATION ANGLAISE	80
TROISIÈME PARTIE. — Critique de la législation du 22 frimaire an VII.	81

	Pages
QUATRIÈME PARTIE. — Loi du 25 février 1901. . . .	89
PRINCIPE DE LA NON-RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES . . .	89
PRINCIPES GÉNÉRAUX	96
CHAPITRE 1 ^{er} . — CONSTITUTION DE L'USUFRUIT	103
1 ^o Transmission à titre onéreux	103
2 ^o Transmission par voie d'échange et à titre gratuit	111
A. — Usufruits successifs	128
B. — Usufruit d'une durée fixe	131
3 ^o Transmission des rentes, créances ou pensions .	131
CHAPITRE II. — RÉUNION DE L'USUFRUIT A LA NUE PROPRIÉTÉ	139
CHAPITRE III. — RÉUNION DE LA NUE PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT	141
CHAPITRE IV. — DÉTERMINATION DE L'ÂGE DE L'USUFRUITIER	
POUR L'APPLICATION DES RÈGLES DE L'ARTICLE 13, §§ 2 ET 3.	142



